

NILF-rapport 2008–6

Skatt og merverdiavgift i jordbruket

Agriculture and taxation in Norway

Finn G. Andersen



NILF

Norsk institutt for
landbruksøkonomisk forskning

Tittel	Skatt og merverdiavgift i jordbruket
Forfatter	Finn G. Andersen
Prosjekt	Skatt og merverdiavgift i landbruket (C821)
Utgiver	Norsk institutt for landbruksøkonomisk forskning (NILF)
Utgiversted	Oslo
Utgivelsesår	2008
Antall sider	203
ISBN	978-82-7077-722-8
ISSN	0805-7028
Emneord	Skatt, jordbruk, politikk, endringsforslag, merverdiavgift

Litt om NILF

- Forskning og utredning angående landbrukspolitikk, matvaresektor og -marked, foretaksøkonomi, nærings- og bygdeutvikling.
- Utarbeider nærings- og foretaksøkonomisk dokumentasjon innen landbruket; dette omfatter bl.a. sekretariatsarbeidet for Budsjettnemnda for jordbruket og de årlige driftsgranskingene i jord- og skogbruk.
- Utvikler hjelpemidler for driftsplanlegging og regnskapsføring.
- Finansieres av Landbruks- og matdepartementet, Norges forskningsråd og gjennom oppdrag for offentlig og privat sektor.
- Hovedkontor i Oslo og distriktskontor i Bergen, Trondheim og Bodø.

Forord

Hovedhensikten med dette prosjektet er å øke kunnskapene om bruk av skatt i næringspolitikken og da i første rekke i landbrukspolitikken. Landbrukspolitikken er her definert smalt slik at den bare omhandler jordbrukssiden.

Rapporten innleder med en skatteteoretisk gjennomgang som også omfatter internasjonale forhold vedrørende beskatning. Dernest blir de ulike skattene omtalt og vurdert før rapporten avsluttes med et kapittel som oppsummerer og vurderer de endringsforslag som er fremkommet i rapporten. Det er viktig å se norske skattebestemmelser i forhold til tilsvarende bestemmelser i andre land. I flere av kapitlene er det derfor vist eksempler på hvordan ulike skattebestemmelser er utformet i andre land.

Det ble etablert en referansegruppe bestående av Mari Gjølstad fra Norges Bondelag, Svein Løken fra Norsk Bonde- og Småbrukarlag og Arne Vasaasen fra Landbruks- og matdepartementet. Prosjektleder har vært Finn G. Andersen i NILF som også har skrevet rapporten. Den beskrivelse og de forslag som er gjengitt i rapporten, står fullt og helt for forfatterens regning. Forfatteren er også eneansvarlig for de feil og mangler som måtte finnes i rapporten. Forfatteren vil takke medlemmene i referansegruppen for nyttige innspill underveis.

Underkapittel 8.6, *Skatt og landbruk og WTO*, er i hovedsak et sammendrag av kapittel 4 i NILF-report 2002–8. Originalmanuset til underkapitlet er skrevet av Frode Veggeland. Siri Fauske har klargjort manuskriptet for trykking og Lars Øystein Eriksen har oversatt sammendraget til engelsk.

Prosjektet er finansiert med avtalemidler fra jordbruksavtalen.

Oslo, september 2008

Ivar Pettersen
Direktør

Innhold

	Side
SAMMENDRAG	1
SUMMARY	7
1 INNLEDNING.....	13
2 TEORETISKE BETRAKTNINGER VEDRØRENDE SKATT	15
2.1 Viktige mål for skatte- og avgiftspolitikken.....	15
2.2 Rettferdig beskatningen – ulike tolkninger	15
2.3 Skattegrunnlaget i lønnsinntekt og næringsinntekt.....	17
2.4 Skatt som virkemiddel i fordelingspolitikken	18
2.5 Skatt som virkemiddel i distriktpolitikken.....	18
2.6 Skatt som virkemiddel i næringspolitikken	19
2.7 Skatt som virkemiddel i klima- og miljøpolitikken.....	21
3 SKATTEUTGIFTER, SKATTESANKSJONER OG DIREKTE STØTTE	23
3.1 Skatteutgifter.....	23
3.2 Skattesanksjoner.....	25
3.3 Skattutgifter kontra direkte støtte over statsbudsjettet	25
4 GRUNNLAG FOR BESKATNING AV NÆRINGSINNTEKT.....	27
4.1 Regnskapsføring.....	27
4.1.1 Kontantprinsippet	27
4.1.2 Regnskapsprinsippet	28
4.1.3 Regnskapsperiodens lengde.....	29
4.1.4 Gjennomsnittsligning.....	29
4.2 Sjablongbeskatning	30
4.3 Skatteregnskap i Norge	31
4.4 Regnskaps- og sjablongbeskatning av jordbruksinntekt i andre land.....	33
4.4.1 Tyskland	33
4.4.2 Frankrike	34
4.4.3 Italia	35
4.4.4 Sverige	35
5 BESKATNING I ULIKE TIDSPERIODER.....	37
5.1 Førperioden	37
5.1.1 Den danske etableringskontoordningen	37
5.2 Etableringsperioden.....	38

	Side
5.3 Driftsperioden.....	40
5.4 Avslutningsperioden.....	40
6 NÆRINGSBEGREPET OG ENDRING AV KAPITALINNTEKT TIL NÆRINGSINNTEKT.....	43
6.1 Begrepet næringsvirksomhet.....	43
6.2 Beskatning av gevinst og tap på driftsmidler.....	44
6.2.1 Gevinstbeskatning ved salg av fast eiendom.....	44
6.2.2 Spesielt unntak for landbruket.....	45
6.3 Sjablongregel for utleie av boliger/næringsareal.....	47
6.4 Sjablongregler for skogbruk?	47
6.5 Festeinntekter	48
7 BESKATNING AV ULIKE EIERFORMER I NÆRINGSLIVET	49
7.1 Skatt ved ulik organisasjonsform.....	49
7.2 Valg av foretaksform.....	50
7.3 Enkeltpersonforetak.....	52
7.4 Beskatning av personlig næringsdrivende i Danmark.....	53
7.4.1 Generelt grunnlag for beskatning	53
7.4.2 Virksomhetsskatteordningen	54
7.4.3 Kapitalavkastningsordningen.....	57
7.4.4 Utbredelsen av de to ordningene	58
7.5 Beskatning av personlig næringsdrivende i Sverige.....	60
7.5.1 Generelt grunnlag for beskatning	60
7.5.2 Expansionsfond.....	61
7.5.3 Periodiseringsfond.....	62
7.6 Viktige momenter ved beskatning av enkeltpersonforetak i Danmark og Sverige.....	62
7.7 Bør det innføres en skattekredittordning i Norge?.....	63
7.8 Spesielle fradragsordninger ved beskatning av jordbruksinntekt i ulike land.....	64
8 INTERNASJONALE FORHOLD VEDRØRENDE BESKATNING.....	65
8.1 Internasjonale trender generelt.....	65
8.2 Skattetrender i EU	65
8.3 Skattetrender i OECD	70
8.4 Norsk beskatning i forhold til EU og EØS-regelverket.....	71
8.5 Norsk beskatning i forhold til OECD.....	73
8.6 Skatt og landbruk og WTO.....	74
9 FORMUESSKATT	77
9.1 Verdsetting av formuesobjektene.....	77
9.2 Bør formuesskatten avvikles?	77
9.3 Bør formuesskatten avvikles spesielt for næringskapital?.....	79

	Side
9.4 Næringskapital og landbruket	81
9.5 Formuesskatt i andre land	82
9.6 Avslutning formuesskatt.....	83
10 EIENDOMSSKATT	85
10.1 Historikk	85
10.2 Endringene i 2007	85
10.3 Skattegrunnlaget.....	87
10.4 Eiendomsskatten og landbruket.....	88
10.4.1 Verdsetting av våningshus og andre boliger på gårdsbruk.....	89
10.4.2 Begrepene gårdsbruk og skogbruk	91
10.5 Eiendomsskatt i andre land.....	96
10.5.1 Finland	97
10.5.2 Storbritannia	98
10.5.3 Sverige.....	98
10.5.4 Tyskland	98
10.5.5 Italia.....	99
11 SOSIALE SKATTER	101
11.1 Arbeidsgiveravgift.....	101
11.2 Trygdeavgift.....	102
12 SKATT PÅ ARV	105
12.1 Arveavgift i Norge.....	105
12.2 Arveskatt i andre land	110
13 DOKUMENTAVGIFT	115
14 JORDBRUKSFRADRAG	117
14.1 Innføring av jordbruksfradraget.....	117
14.1.1 Høringsutsendelsen fra Finansdepartementet.....	118
14.1.2 Avgitte høringsuttalelser	119
14.1.3 Finansdepartementets vurderinger og forslag	120
14.2 Senere behandling og endringer av jordbruksfradraget.....	122
14.3 Utnyttning av jordbruksfradraget.....	125
14.4 Redusert utnyttning av jordbruksfradraget pga. andre fradragposter	126
14.4.1 Beregningseksempler.....	126
14.4.2 Framføring av ubenyttet jordbruksfradrag.....	136
14.4.3 Direkte utbetaling av ubenyttet jordbruksfradrag.....	136
14.5 Eventuell heving av beløpsgrensen for andre inntekter på årsoppgaven for primærnæringene	136
14.6 Fradrag i merverdiavgiftsoppgjøret	137
14.7 Innføring av valgfri jordbrukskonto.....	137

	Side
15 AVSKRIVNINGER.....	139
15.1 Innledning.....	139
15.2 Saldoavskrivninger.....	139
15.2.1 Saldogruppe H.....	140
15.2.2 Beregningseksempel	143
15.3 Saldogruppe d.....	146
15.4 Ekstra avskrivning og fradrag for miljøvennlige investeringer.....	147
15.5 Negative følger av økte avskrivninger for den næringsdrivende.....	148
15.6 Melkekvoter.....	149
15.7 Avskrivninger i Danmark, Sverige og Finland.....	149
15.7.1 Danmark.....	149
15.7.2 Sverige.....	151
15.7.3 Finland	151
16 VÅNINGSHUS.....	153
17 MERVERDIAVGIFT	155
17.1 Merverdiavgift i Norge	155
17.1.1 Generelt.....	155
17.1.2 Registreringsplikt	155
17.1.3 Oppgaveplikt – gjeldende ordning.....	156
17.1.4 Oppgaveplikt – vurdering av endringer	157
17.1.5 Kobling mellom merverdiavgift, skatt og jordbruksfradrag	159
17.1.6 Kobling mellom merverdiavgift og trygdeavgift.....	159
17.1.7 Spesielle forhold for landbruket	160
17.2 Merverdiavgift i EU	162
17.2.1 Generelt.....	162
17.2.2 Fritak fra merverdiavgift.....	163
17.2.3 Særordninger	163
17.2.4 Forenklet system for små foretak.....	164
17.2.5 Forenklet system for landbruket	164
17.2.6 Avgiftssatser	167
17.2.7 Statistikk	167
17.3 Merverdiavgiftssystemet i ulike EU-land	168
17.3.1 Nederland.....	168
17.3.2 Storbritannia	169
17.3.3 Standardsatser for små foretak i Storbritannia.....	170
17.3.4 Standardsatsordningen for landbrukere i Storbritannia.....	171
17.3.5 Frankrike	172
17.3.6 Tyskland	173
17.3.7 Sverige	173
17.3.8 Danmark	174
17.3.9 Finland.....	175
17.3.10 Enkelte andre land i EU.....	175

	Side
18 SAMMENLIGNBARE SKATTEBEREGNINGER ETTER FORETAKSMODELLEN OG DELINGSMODELLEN	177
18.1 Kort beskrivelse av delingsmodellen og foretaksmodellen.....	177
18.1.1 Delingsmodellen	177
18.1.2 Foretaksmodellen	178
18.1.3 Alminnelig inntekt fra virksomheten.....	179
18.2 Skatteundersøkelse i tilknytning til driftsgranskingene for 2005.....	180
18.2.1 Skatteberegninger for hele materialet	180
18.3 Resultatet oppblåst til å gjelde hele jordbrukspopulasjonen.....	184
18.4 Andre faktorer som medfører skatteskjerpelse.....	185
19 DRØFTING OG PRIORITERING AV ENDRINGSFORSLAGENE	187
19.1 Innledning.....	187
19.2 Prioriterte endringsforslag.....	188
19.2.1 Avskrivninger	189
19.2.2 Merverdiavgift	190
19.2.3 Jordbruksfradrag.....	190
19.2.4 Foretaksmodellen	191
19.2.5 Gevinstbeskatning ved salg av driftsmidler	192
19.2.6 Formuesskatt.....	192
19.2.7 Arveavgift.....	192
19.3 Uprioriterte endringsforslag og kommentarer	193
19.3.1 Valgfri regnskapsligning av gamle og store våningshus.....	193
19.3.2 Trygdeavgift.....	193
19.3.3 Skattegrunnlaget i lønnsinntekt og næringsinntekt.....	193
19.3.4 Eiendomsskatt.....	193
19.3.5 Grunnlag for beskatning av næringsinntekt	194
19.3.6 Beskatning i ulike tidsperioder.....	194
19.3.7 Skattutgifter kontra direkte støtte over statsbudsjettet.....	195
19.3.8 Internasjonale forhold vedrørende beskatning	195
REFERANSER	197
VEDLEGG	201

Sammendrag

I *kapittel 2* blir det foretatt en del teoretiske betraktninger angående skatt. Det tradisjonelle og fortsatt mest viktige formålet med å kreve inn skatter og avgifter i et land er å skaffe midler til den offentlige virksomheten i landet. I tillegg til dette provenykravet skal et velutviklet skatte- og avgiftssystem være rettferdig og være med på å jevne ut inntekter og levekår etter skatt for ulike befolkningsgrupper samt å bidra til en mest effektiv ressursutnyttelse

Før skattereformen 1992 var skattesystemet i Norge tilsynelatende *formelt* mer sosialt innrettet med en sterk progresjon slik at høye inntekter ble beskattet langt sterkere enn lavere inntekter. Skattereformen 1992 senket progresjonen, men gjorde skattegrunnlaget samtidig vesentlig bredere med færre fradragssystemer ved skatteberegningen. Dette førte til at skattesystemet ble mer *reelt* sosialt innrettet. Den nye skattereformen fra 2005–2006 har beholdt hovedtrekkene i skattereformen 1992 med et bredt skattegrunnlag og relativt lav progresjon.

Norge er et langstrakt land med store geografiske variasjoner og store områder med spredt bosetning. Det er derfor viktig med en god og omfattende distriktpolitikk som blant annet må omfatte skatte- og avgiftstiltak. Det viktigste skatteincitamentet for næringslivet og bosetningen i distriktene, er den geografisk differensierte arbeidsgiveravgiften.

Spesielle skatteregler for næringer som i hovedsak er etablert i distriktene, kan oppfattes både som et distriktpolitisk virkemiddel og som næringsstøtte.

Et omstridt spørsmål er om skattesystemet skal være næringsnøytralt eller om det skal gi utpekte næringer økonomiske preferanser ved for eksempel å ta i bruk skatteutgifter. For mange særordninger i skattesystemet kan lede til feil ressursbruk i samfunnet.

Landbruket er en spesiell næring som generelt er preget av lav inntjening i forhold til den kapital som er investert i næringen. Det er likevel bred politisk aksept for å bevare et levedyktig landbruk av flere årsaker; – bl.a. for å opprettholde bosetningen i distriktene og for å holde kulturlandskapet ved like.

Det må forventes at skatte- og avgiftssystemene i framtiden blir trukket sterkere inn når det gjelder klima- og miljøpolitikk.

Kapittel 3 omhandler skatteutgifter, skattesanksjoner og direkte støtte. Innretningen av skatte- og avgiftssystemet kan være en substitutt til direkte støtte over statsbudsjettet til ulike formål. Direkte støtte over statsbudsjettet vil ofte være mer målrettet enn bruk av skatte- og avgiftssystemet.

Kapittel 4 omhandler ulike grunnlag for beskatning av næringsinntekt og hvordan skattegrunnlaget fremkommer. Regnskapet er det dominerende grunnlaget for beskatning av en næringsvirksomhet, men i en del land brukes i tillegg ulike former for sjablongbeskatning av utvalgte næringer; – for eksempel landbruk.

Regnskapet kan føres etter kontantprinsippet eller etter regnskapsprinsippet. Føring etter regnskapsprinsippet gir et vesentlig bedre bilde av den økonomiske situasjonen i et foretak enn når regnskapet er ført etter kontantprinsippet.

Hovedregelen for beskatning er at beskatningen skjer på grunnlag av virksomheten i ett år; – vanligvis ett kalenderår. Landbruket er utsatt for værmessige variasjoner som medfører til dels store variasjoner i avlingsnivået og dermed i inntektsgrunnlaget. I mange land gis det mulighet for å velge gjennomsnittsligning i jordbruket. I noen land er gjennomsnittsligningen forbeholdt jordbruket mens den i andre land er generell for små foretak.

Kapittel 5 vurderer beskatningen i ulike tidsperioder av et foretaks liv. Evnen til å betale skatt vil endre seg blant annet avhengig av den utviklingssituasjon et foretak befinner seg i. Samfunnet vil ofte være tjent med at yngre personer etablerer seg som næringsdrivende ved at eldre personer overlater igangværende virksomheter til nye krefter. Skattesystemet kan være med på å påvirke nyetablering og generasjonsskifte når det gjelder næringsvirksomhet

I mange tilfeller vil det være aktuelt og ønskelig å opparbeide seg kapital før en overtar en næring. En slik opparbeidelse av kapital kan knyttes til gunstige skatteordninger for oppsparing under forutsetning av at den oppsparte kapitalen med skattefordel blir investert i næringsvirksomhet. Et eksempel som det er vel verdt å vurdere nøyer, er den danske etableringskontoordningen.

Etableringsperioden er ofte preget av liten inntjening kombinert med høye utbetalinger. Spesielle lempelige skatteordninger i denne perioden vil derfor ha begrenset effekt slik at støtten heller bør skje mer målrettet i form av tilskuddsordninger eller tilgang til gunstige låne- og renteordninger.

I driftsperioden er jordbruksinntekten vanligvis høyest. Dette gir mulighet for best mulig utnytting av jordbruksfradraget samtidig som det gir rom for maksimale avskrivninger. En god del av gjeldsbelastningen er nå nedbetalt slik at innføring av lettelse i formuesskatten vil være gunstig.

Fram til og med 2004 var det generelt fritak for gevinst ved salg av alminnelig gårdsbruk og skogbruk etter ti års eiertid. I 2005 ble dette endret slik at gevinst ved salg ut av familien ble skattepliktig på lik linje med salg av annen næringsvirksomhet. Dette kan medføre at eldre eiere blir sittende med gården unødige lenge dersom det ikke er familiemedlemmer som ønsker å overta gården.

I *kapittel 6* blir næringsbegrepet drøftet. Det er en grunnleggende prinsippforskjell mellom den tidligere delingsmodellen og den nåværende foretaksmodellen (skjermingsmetoden) for enkeltpersonforetak. I delingsmodellen ble det foretatt et skille mellom den delen av virksomhetens overskudd som skrev seg fra arbeidsinnsatsen og den delen som skrev seg fra avkastning på kapital. I foretaksmodellen blir den delen av virksomhetsinntekten som overstiger foretakets risikofrie avkastning, beskattet som personinntekt. Den risikofrie avkastningen blir beskattet flatt som alminnelig inntekt. I og med at gevinster og tap er en del av inntekten fra virksomheten, inngår disse i personinntekten. Gevinst ved salg av driftsmidler i enkeltpersonforetak har følgelig endret karakter fra å være

kapitalinntekt med flat beskatning til å bli ordinær næringsinntekt med full beskatning.

Dagens skattesystem for næringsbeskatning bygger på fire modeller avhengig av hvordan foretaket er organisert. *Kapittel 7* konsentrerer seg i det alt vesentlig om beskatning av enkeltpersonforetak og dermed foretaksmodellen.

Inntekten fra enkeltpersonforetak (foretaksmodellen) blir beskattet både som alminnelig inntekt og som personinntekt mens overskuddet blir beskattet som alminnelig inntekt i selskapsmodellene. Den del av overskuddet som blir stående i foretaket, blir beskattet flatt med 28 prosent, mens det påløper ytterligere 28 prosent skatt på den delen av overskuddet som blir tatt ut av selskapet.

Den næringsdrivende kan selv fritt velge organisasjonsform dersom de ulike krav som organisasjonsformen krever, blir oppfylt. Pga. diverse lover og regler innenfor landbrukssektoren, er valgmulighetene mer begrenset for landbruksforetak enn for andre foretak. Ca. 95 prosent av jordbruksforetakene blir drevet som enkeltpersonforetak, og dette er en klar forskjell fra andre mindre foretak hvor spredningen på forskjellige organisasjonsformer er langt større. Hvordan foretaksmodellen virker skattemessig er derfor generelt av større betydning for landbruket enn det er for andre næringer.

Kapittel 8 omhandler internasjonale forhold vedrørende beskatning. Selv om skattesystemene utformes ulikt i de ulike land er det likevel enkelte internasjonale trender som påvirker også de nasjonale skattepolitikere i deres utforming av skattesystemet i det enkelte land.

De enkelte medlemsstater i EU fastsetter selv sin skattepolitikk men de er bundne av at skattepolitikken ikke bryter med de fire friheter slik disse er nedfelt i Roma-traktaten: fri flyt av varer, tjenester, personer og kapital mellom medlemsstatene.

EØS-avtalen trådte i kraft 1. januar 1994. EØS-avtalen omfatter ikke skattepolitikken slik at Norge kan fastsette sin egen skattepolitikk på samme måte som de enkelte EU-land, men skattereglene i Norge kan heller ikke bryte med de fire frihetene.

Skatteordninger kan også være ulovlige i henhold til EØS-avtalen dersom de kan oppfattes som statsstøtte til næringslivet. For at statsstøtte skal være lovlig, må den bl.a. ikke ha grenseoverskridende virkning. Virksomheter som kun opererer på det nasjonale plan vil derfor ikke være omfattet av forbudet mot offentlig støtte.

Nasjonale skatteordninger er i utgangspunktet ikke underlagt avtaleverket i WTO. Likevel *kan* skatteordninger bli berørt i tilfeller der ordningene kommer i konflikt med for eksempel grunnleggende prinsipper som ikke-diskrimineringsprinsippet, og/eller berører andre konkrete avtaler, som landbruksavtalen og subsidieavtalen.

Formuesskatten blir drøftet i *kapittel 9*. Fra næringsorganisasjonene er det gjentatte ganger reist krav om at formuesskatten må avvikles for næringsformue. En skatteundersøkelse som NILF foretok for inntektsåret 2005 viser at fjerning

av formuesskatten på næringskapitalen ville gi de brukene som mottar produksjonstilskudd, en skattelette på 149 mill. kroner.

En fjerning av formuesskatten helt eller delvis vil medføre et provenytap for stat og kommuner som må hentes andre steder dersom en ønsker å opprettholde provenydet på dagens nivå. Det er da nærliggende å tro at hele eller deler av provenydet vil bli innhentet ved å øke eiendomsskatten samtidig som eiendomsskatten gjøres obligatorisk og blir en delt skatt mellom stat og kommunene slik som formuesskatten. En slik vridning fra formuesskatt til eiendomsskatt vil være i tråd med de internasjonale trendene.

De fleste land har avskaffet formuesskatten helt. Av de 30 OECD-medlemslandene er det nå bare fire land som fortsatt har formuesskatt i tillegg til Norge.

Eiendomsskatten blir behandlet i *kapittel 10*. Eiendomsskatt er en frivillig kommunal skatt som skrives ut og innbetales utenom systemet for annen beskatning. Fra og med 2007 kan den enkelte kommune innføre eiendomsskatt for hele kommunen og ikke bare i bymessig utbygde strøk slik som tidligere. Eiendomsskatt kan følgelig nå skrives ut på all fast eiendom i kommunen med unntak av de eiendommer som ifølge eiendomsskatteoven enten er obligatorisk eller valgfritt fritatt for eiendomsskatt. Eiendommer som blir drevet som gårdsbruk eller skogbruk er obligatorisk fritatt for eiendomsskatt, men fritaket omfatter ikke bolighusene på eiendommen. Ved fastsettelse av skattegrunnlaget for våningshus på gårdsbruk, må det tas hensyn til delingsforbudet og konsesjonsplikten som medfører at det ikke foreligger noen fri markedsverdi for disse bolighusene.

En må forvente at praksisen vil variere fra kommune til kommune angående hvor omfattende skattefritaket for jord- og skogbruk blir definert.

I tråd med internasjonale trender er det stor sannsynlighet for at eiendomsskatt er en beskatningsform som vil øke i Norge i årene framover. Dette må ses i sammenheng med tidligere bortfall av fordelsbeskatningen av egen bolig og eventuell nedtrapping eller fjerning av formuesskatten. Selv om driftsdelen av jord- og skogbrukseieendommer er obligatorisk fritatt for eiendomsskatt etter dagens lovverk, er det viktig å få stipulert et skatteanslag for en tenkt situasjon hvor et slikt skattefritak skulle bli opphevet.

Arbeidsgiveravgiften og trygdeavgiften er behandlet i *kapittel 11*. 1 Den geografisk differensierte arbeidsgiveravgiften er et eksempel på hvor EFTAs overvåkingsorgan ESA mente at det norske regelverket var i strid med EØS-avtalen vedrørende ulovlig statsstøtte. I og med at EØS-avtalen ikke gjelder landbruket, var landbruket ikke involvert i uenigheten mellom ESA og Norge.

Selvstendig næringsdrivende i primærnæringene betaler lavere trygdeavgift enn andre næringsdrivende, og hvor mye denne forskjellen utgjør blir beregnet i forbindelse med jordbruksoppgjøret og dekket inn av staten over jordbruksavtalen.

Kapittel 12 omhandler arveavgiften. Fra flere hold er det kommet krav og forslag om reduksjon eller fjerning av arveavgiften ved generasjonsskifte i familiebedrifter. Et moment for å prioritere små og mellomstore foretak når det gjelder arveavgiften, er at denne type foretak er spredt over hele landet og utgjør grunn-

stammen i næringslivet i distriktene. En lettelse i arveavgiften for disse foretakene, vil dermed være med å legge forholdene til rette for virksomhet og bosetning i mindre sentrale områder.

Landbruket er i en spesiell situasjon i og med at det er den mest utbredte distriktsnæring samtidig som de fleste eierskifter i landbruket skjer innenfor familien.

En positiv endring for små og mellomstore foretak er at det fra og med 2006 er innført en avdragsordning for arvinger eller gavemottakere.

I noen land blir arveskatten beregnet på grunnlag av dødsboets nettoformue (boavgift/boskatt), mens arveskatten i andre land blir beregnet særskilt for hver av arvingene slik som i Norge (arveloddsavgift/arveloddsskatt).

I kapittel 14 blir jordbruksfradraget drøftet. Selv om jordbruksfradraget er en fradragsordning som stort sett har opparbeidet seg bred politisk aksept, har likevel ordningen en svakhet ved at effektivt jordbruksfradrag kan bli redusert dersom brukeren har store andre fradragsposter på selvangivelsen. Ved å innføre en ordning med skattekreditt slik som i skattefunnordningen, kan denne svakheten elimineres. En annen måte å unngå denne uheldige siden ved jordbruksfradraget er å innføre en fradragsordning ved merverdiavgiftsoppgjøret i stedet for ved ligningen.

Med det omfang jordbruksfradraget har i dag, har ordningen antagelig nådd et tak i og med at færre og færre bønder har stor nok jordbruksinntekt til å kunne utnytte fradraget fullt ut.

Kapittel 15 omhandler avskrivningsinstituttet. Ideelt skal avskrivningene foretas i takt med det økonomiske verdifallet på driftsmidlene. Det er imidlertid vanskelig å forutse forløpet på dette verdifallet i og med at det er en rekke ulike faktorer som virker inn her. Saldoavskrivninger brukes som avskrivningsprinsipp i Norge slik at avskrivningene har et degressivt forløp.

Bygninger og anlegg avskrives individuelt med en maksimal avskrivningssats på 4 prosent. Med en degressiv avskrivningsprosent på 4, vil en driftsbygning til 6 mill. kroner først være helt avskrevet etter 140 år. I Sverige og Danmark brukes også 4 prosent som maksimal avskrivningssats, men avskrivningene på bygninger foretas her lineært. Dette medfører at avskrivningstiden i disse landene vil være 25 år.

Maskiner og inventar m.m. avskrives kollektivt d med en maksimal avskrivningssats på 20 prosent. Både Sverige og Danmark benytter også saldoprinsipper ved avskrivninger av maskiner og inventar, men i disse landene er avskrivningssatsene henholdsvis 30 og 25 prosent.

I Norge er det ingen spesielle avskrivningsordninger for miljøvennlige investeringer. Med den fokuseringen det i dag er på miljøvennlig adferd, bør det overveies å innføre en egen avskrivningsordning som fremmer miljøvennlige investeringer.

Kapittel 16 omhandler våningshuset. Opphevingen av den tidligere regnskapsligningen av våningshus, har medførte økte vedlikeholdskostnader etter skatt i første rekke for gamle, store våningshus med stort vedlikeholdsbehov. Disse

våningshusene er en viktig del av kulturlandskapet og bør av denne grunn holdes godt ved like.

I Sverige er det gjeninnført muligheten til å velge regnskapsliggning for våningshus som er bygd før 1930 og som har en boligflate på minst 400 kvadratmeter. Begrunnelsen for skatteendringen var nettopp å ta vare på det spesielle kulturmiljøet disse bygningene representerer. En tilsvarende ordning bør også innføres i Norge.

Merverdiavgiften er grundig beskrevet i *kapittel 17* som først gir en oversikt over merverdiavgiftssystemet i Norge og deretter over merverdiavgiftssystemet i EU og i enkelte EU-land.

I Norge skal det leveres årsoppgave for omsetningen i jord- og skogbruk. I tillegg kan årsoppgaven omfatte annen avgiftspliktig næringsinntekt dersom denne ikke overstiger 30 000 kroner. Denne grenseverdien har stått uendret siden 1983 og bør oppjusteres til for eksempel tre ganger grunnbeløpet i folketrygden. Grenseverdien er hjemlet i egen forskrift til merverdiavgiften og denne forskriften ble inntil 2003 også brukt for å fastsette hva som inngikk i grunnlaget for jordbruksfradraget. Denne bindingen mellom avgiftsretten og skatteretten er nå opphevet ved egen tilføyelse i skatteloven.

Andre næringsdrivende med liten omsetning, kan også levere omsetningsoppgave med årstermin i stedet for å benytte seg av vanlig tomåneders terminoppgjør. Det kan synes lite meningsfylt å ha to parallelle system med årlig avgiftstermin.

Dette kapitlet omfatter også en generell beskrivelse av merverdiavgiftssystemet i EU og en mer spesifikk gjennomgang av regelverket i enkelte EU-land. I det alt vesentlige er gjennomgangen knyttet opp mot landbruket. Hver enkelt medlemsstat kan velge å benytte et forenklet system med standardsatser for landbruksforetak.

I *kapittel 18* er det med utgangspunkt i driftsgranskingene for jordbruket foretatt skatteberegninger ut fra både foretaksmodellen og den tidligere delingsmodellen. Beregningene viser at overgangen til foretaksmodellen medførte en gjennomsnittlig skatteskjerpelse per bruk på ca. 4100 kroner. Dersom en blåser opp denne skatteskjerpelsen til å omfatte alle bruk som mottar produksjonsstøtte, blir den totale skatteskjerpelsen 169,5 mill. kroner. Denne skatteskjerpelsen tilsvarer 17,3 prosent av rammen for jordbruksoppgjøret våren 2007.

I virkeligheten er skatteskjerpelsen noe mindre da det i beregningene per bruk ikke er tatt hensyn til en del av skjermingsfradraget skulle vært erstattet med faktiske renteutgifter i næring.

I *kapittel 19* er det foretatt en prioritering av de viktigste endringsforslagene. De forslagene som har topprioritet er bedre avskrivningsmuligheter, endringer når det gjelder årsoppgaven for merverdiavgiften, innføre en skattekredittdordning i jordbruksfradraget, innføre en skattegunstig oppsparingsmulighet i foretaksmodellen, reversere gevinstbeskatningen ved salg av driftsmidler og oppheving eller redusering av formues- og arveskatten.

Summary

Chapter 2 considers the theoretical aspects of taxation. Taxation's most important objective has always been to finance public sector activities. In addition to this, a well functioning tax system should be fair and contribute to more equal income and living standards. It should also increase efficiency.

The Norwegian tax structure had a more equalizing social profile before the tax reform in 1992. The reason was its emphasis on strong progression i.e. much higher tax on high income than on low income. The 1992 tax reform changed this to a seemingly less progressive structure, and hence *formally* reduced its social profile. At the same time the tax basis was expanded which gave fewer possibilities for deductions, hence in consequence giving the tax structure a better social profile in real terms. The new tax reform from 2005 – 2006 kept the main features from the 1992 reform with a wide tax basis and relatively low progression.

Norway has large geographical variations and large areas with scattered residents. This calls for both comprehensive regional and taxation policies. The most important tax incentive concerning industry and residents is the geographically diversified payroll tax.

Specific taxation rules to industry based primarily in rural areas may be interpreted as a rural policy measure and as subsidy to industries.

A much debated issue is whether the tax system should be industry-neutral, or if it should give priority to certain industries by for instance take into use tax expenditures. Too many special arrangements may lead to poor resource allocation and a lower social return. Agriculture is a special industry which generally gives lower return to capital investment than other industries. None the less, keeping a viable agricultural sector has broad political consensus, in order to among other things maintain the rural settlement and the cultural landscape.

In the future, climate changes and environmental policies may lead to further changes in the tax system.

Chapter 3 deals with tax expenditures, tax sanctions and direct support. The tax system may replace direct support from the Government. Direct support often tends to be more accurate than the tax system.

Chapter 4 deals with the basis for taxation of self-employment income and how the tax basis is produced. The dominating way of determining taxation of self supported income is by using accounting figures, but some countries use different types of cadastral taxation for some industries such as agriculture.

Accounts may be kept using the cash flow accounting system or the ledger accounting system. The ledger accounting system will provide a substantially better quality regarding a firm's actual economic state of affairs than the cash flow accounting system.

The main taxation principle is to tax on the basis of annual transactions. This is normally set to be the calendar year. The agriculture sector however, is often subject to large variations in production volume and crop volume due to variations in the weather. Hence, many countries offer a possibility to choose a tax assessment based on the average of several years. In some countries this is restricted to the agricultural sector, while in other this is the general rule for all small firms.

Chapter 5 concerns taxation during different periods of a business' life cycle. The capability to pay taxes will depend on where the business is with respect to a business life cycle. It is usually an advantage for society that elderly persons hand over their business to younger persons rather than letting young persons start from scratch. The tax system may influence the entry of new firms and generational change in business activity.

Taking over a business requires capital in most cases. Building up capital before taking over a business should be connected to generous tax arrangements. A condition for the tax benefit is that the saved up capital is invested in the business. An example that is worth considering is the Danish arrangement for deposit accounts created for this purpose only.

The establishment phase often implies low income and high expenses. Beneficial tax arrangements during this period will thus have little effect. Hence, support should be conducted in a more direct way or by favourable loans and interest arrangements.

Farm income is usually at a peak during the period of full activity on the farm. This optimises the agriculture allowance while at the same time allowing maximal depreciations. A large part of total debt is redeemed and a reduction in wealth tax is beneficial.

Up to 2004 customary farms and forestry's was sold with no taxation under the condition that the business had been owned for more than ten years. This was altered in 2005 so that people selling farms to others than family became liable to pay capital gain tax. This may lead to that elderly owners become less eager to sell their farm if no other family member wishes to buy it.

Chapter 6 discuss various industry concepts. There's a fundamental difference between the former model (the split model) and the current model (the protection model) regarding taxation of sole proprietorship. The split model discriminated between profit as a result of labour and profit from investment of capital. In the protection model the part of income that exceeds the business risk free return is taxed as gross employment income. The risk free return is taxed as ordinary income. Since profit and loss is part of the business income this is included in then gross employment income. In sole proprietorship the gains from selling fixed assets have thus changed status from capital income with proportional taxation, to ordinary business income from self-employment with full taxation.

Today's taxation of business is based on four models depending on how the business is organised. *Chapter 7* focuses on taxation of sole proprietorship and the protection model.

Income from sole proprietorship (the protection model) is taxed both as ordinary income and as gross employment income, while the profit is taxed only as ordinary income by the models for limited companies and partnerships. Profits that are kept within the company are taxed at the flat rate of 28 percent, while profits taken out as dividends are taxed by an additional 28 percent.

As long as the business fulfils the requirements to the organizational structure it may freely choose the most suitable model. The alternatives are reduced in the agriculture sector due to agriculture specific legislation. About 95 percent of the businesses within agriculture are sole proprietorships, and this is clearly divergent from the small businesses in other sectors. This is why the effect of the protection model is of relatively greater importance to the agriculture sector than other sectors.

Chapter 8 concerns taxation at the international level. Even though tax systems are primarily national there are certain global trends that influence national taxation policies.

EU states may design their own tax policy, but have to comply with EUs' four freedoms stated in the Treaty of Rome: Free movement of goods, services, persons and capital.

The EEA-agreement was initiated the 1st of January 1994. The EEA-agreement does not include tax policies, but Norway still have to comply with the four freedoms.

Tax schemes may also be illegal in pursuance of the EEA-agreement if they are perceived as state subsidy. For state subsidies to be legal, the industry in question cannot have transactions across borders. Hence, industries that are purely national are not influenced by the rule against state subsidy.

National tax policies are in principle not subject to the WTO agreement. However, there might be exceptions in some cases if the tax policies conflict with fundamental WTO principles such as the non-discrimination principle, or other specific agreements such as the Agriculture Agreement and the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures.

Wealth tax is discussed in chapter 9. The trade associations have repeatedly demanded an end to wealth tax capital tax on company assets. A tax inquiry made by NILF regarding 2005 shows that removing wealth tax on company assets means 149 million NOK to the farmers receiving production allowances.

A complete or partly removal of wealth tax means a revenue loss that must be compensated for if the state or local municipality wish to maintain the existing income level.

It is likely that this loss will be compensated by increased the real property tax while at the same time making this tax obligatory and is divided between the central and local government. This will be in line with the international trend.

Most countries have abolished wealth tax. In addition to Norway, only 4 of 30 OECD countries still have wealth tax.

Chapter 10 deals with real property tax. The real property tax is a voluntary municipal tax separate from the rest of the tax system. Since 2007 each municipal may choose to introduce real property tax that covers not only central areas, but the whole municipality. Hence, real property tax may be collected from all real estates except for properties that are either obligatory or voluntarily exempted after the Real Property Tax Act. Farm and forestry properties are exempted on an obligatory basis, but this exception does not include the properties domestic buildings. In order to decide the tax basis on farmhouses it is necessary to take in account the prohibition against division of land properties and the obligation to acquire a license to purchase an agricultural property. This results in that these houses don't have a free market value.

It is likely that that tax exception on farm and forestry properties will vary between municipalities.

In line with international trends it is a large possibility for increased real property tax in Norway. This must be seen in the context of elimination of the profit taxation of dwellings and potential removal or stepping down of wealth tax. Even though the business assets of farm and forestry properties today are exempted on an obligatory basis, it is important to stipulate the tax impact where this is not the case.

Chapter 11 deals with payroll tax and social security contribution. The geographically diversified payroll tax exemplifies a case where ESA, the supervisory body of EFTA, came to that the Norwegian regulations conflicts with the EEA-agreement regarding illegal state subsidy. The agricultural sector is not a part of the EEA-agreement and was thus not affected by the conflict.

Self-employed persons in the primary industries pay less social security contribution than in other industries, and the actual difference is estimated during the Agricultural Negotiations and covered by the state through the Basic Agricultural Agreement.

Chapter 12 deals with the inheritance tax. Several actors have suggested a reduction or elimination of the inheritance tax in case of generational change of family businesses. Since SMBs are scattered across the country and constitute the main stock of rural industries it may be argued that the inheritance tax should give preference to these businesses. A reduction of the inheritance tax will thus contribute to economic activity and settlement in rural areas.

Agriculture is a special case as it is the most common rural business and a large share of ownership changes in agriculture is within family.

A change in the right direction is the introduction of a down payment arrangement to SMBs that change ownership through heritage or donation.

In some countries the inheritance tax is estimated on the basis of the net capital of the estate of the deceased person, while in other countries such as Norway, the inheritance tax is based on a distinct estimation of each intestate successor or legatee.

Chapter 14 discuss agriculture allowance. Even though the agriculture allowance has gained broad political acceptance its weakness is that the actual deduction may be reduced if the farmer has many other possibilities for large deductions. An introduction of deferred taxation similar to the arrangement of “Skattefunn” may remove this weakness. Another possibility is to introduce a deduction arrangement through settlement of the VAT instead of the tax assessment.

The scope of agriculture allowance has probably reached a maximum since fewer farmers have high enough income from agriculture to fully be able to make use of arrangement.

Chapter 15 deals with the depreciation arrangement. In an ideal world assets are depreciated in the same speed as the actual decrease in value. However, it is difficult to predict the decline in value due to the factors that affects this development. The principle for depreciation in Norway is by a reduction of balance. This means that the depreciation develop digressively.

Buildings and installations are individually depreciated by a maximum of 4 percent. A degressive write-off level at 4 percent means that an outbuilding worth 6 million NOK will be fully written-off after a period of 140 years. The maximal depreciation rate in Sweden and Denmark is also 4 percent, but the write-off on buildings is conducted by a straight line principle. Thus the depreciation period in the same example is 25 years in Sweden and Denmark.

Machines and equipment is depreciated collectively at 20 percent. Both Sweden and Denmark here use the declining balance method of depreciation, but in this country the depreciation rate is respectively 30 and 25 percent.

There are no depreciations directed especially towards environmental friendly investments in Norway. With today’s focus on the environment, an introduction of a depreciation arrangement that promotes environmental friendly investments should be considered.

Chapter 16 considers the farmhouse. The abolishment of the direct assessment of the farmhouse has led to increased maintenance costs after tax especially to farmhouses with a large need for maintenance. These farmhouses are an important part of the cultural landscape and should therefore be well kept. Sweden has reintroduced this possibility to farmhouses built before 1930 of at least 400 square meters. The argument was that it is important to preserve the cultural value these buildings represent. A similar arrangement should be introduced in Norway.

VAT is thoroughly described in chapter 17. This chapter first examine the Norwegian VAT-system, and then goes through the VAT-system in the EU and in certain EU member states.

In Norway trade within agriculture and forestry must be reported on an annual basis. The trading statement may also include other income liable to taxation if it is less than NOK 30 000. This limit rate has remained unchanged since 1983 and should be adjusted to for instance three times the Basic Amount. The current limit has its legal basis in a directive that’s part of the VAT system.

This directive was until 2003 also used to determine the basis for calculation of the agriculture allowance. This link between the excise law and tax law is now annulled by an addition in the fiscal act. Other industries with low turnover may also choose annual instead of two-month periods when delivering the VAT return form. It seems to be poor arguments that supports having two parallel VAT-systems.

This chapter also include a general description of the VAT-system within the EU, and describes the VAT-system in some EU countries. This mostly concerns agriculture. Each member state may choose to use a simplified system with default rates for agriculture.

Chapter 18 use the Norwegian Farm Accountancy Data Network to estimate taxes using both the former model (the split model) and the current model (the protection model). The estimates show that the change to the protection model means an average tax increase of 4100 NOK a farm. If this tax increase is extended to all farm that receives production support, the total tax increase is 169.5 million NOK. This tax increase corresponds to 17.3 percent of the agricultural agreement 2007.

In reality the tax increase is somewhat less as a part of the deduction of the protection should have been replaced by actual interest rate expenses.

Chapter 19 considers the relative importance of the proposed amendments. The proposals that have top priority is better prospects for depreciations, changes in the VAT-return form, introduction of deferred taxation as part of the agriculture allowance, introduce a beneficial possibility for accumulation of capital within the split model, reverse profit taxation when selling fixed assets and finally reduction of wealth tax and inheritance tax.

1 Innledning

Skatt er i ferd med å bli et viktig virkemiddel i landbrukspolitikken. Bruk av skatteutgifter slik som jordbruksfradraget, er et alternativ til direkte næringsstøtte. I ulike miljøer er det ulik oppfatning av om hvorvidt skattesystemet skal være næringsnøytralt eller om det kan gi spesifikt utvalgte næringer eller spesielle geografiske områder økonomiske preferanser ved å ta i bruk skatteutgifter. Drøfting av dette temaet er en viktig del i denne rapporten og det blir naturlig nok lagt hovedvekt på landbrukets situasjon.

Økt internasjonaliseringen av samfunnet har betydning også for skattesystemet. Dette gjelder også for en så stedbunden næring som landbruket. Selv om nasjonale skatteordninger ikke er underlagt avtaleverket i WTO eller omfattes av EØS-avtalen, *kan* nasjonale skatteordninger komme i konflikt med begge avtaleverkene i visse situasjoner.

Pga. de sterke mobilitetsmulighetene det er for flytting av finanskapital over landegrensene, har de fleste industrialiserte land flyttet formuesbeskatning fra generell formuesskatt over til beskatning av fast eiendom. En næring som landbruk har store deler av sin formue plassert i fast eiendom og det er derfor av stor betydning for denne næringen hvordan fast eiendom blir beskattet.

Landbruket står ovenfor stadig nye krav og påbud om fornyelse. Særlig skjer dette innenfor husdyrsektoren hvor bøndene blir pålagt å gjøre store investeringer i bygningsmassen og innredningen på grunn av krav til økt dyrevelferd. Disse kravene samt økte krav for å bedre miljøet og arbeidsmiljøet, gjør at det må foretas utbedringer og nyinvesteringer langt hyppigere enn tidligere. For å lette den økonomiske situasjonen for bønder som står ovenfor slike utfordringer, kan skattelette ut fra bestemte kriterier være en aktuell offentlig støtteform.

Det har skjedd store endringer på det internasjonale matvaremarkedet den siste tiden med stigende råvarepriser. Her i landet er den innenlandske etterspørselen etter melk, storfekjøtt og sauekjøtt blitt større enn tilbudet.

Antall driftsenheter i jordbruket fortsetter å synke. I melkeproduksjonen drives flere og flere bruk som samdrift organisert som ansvarlig selskap. I noen tilfeller er driftsbygningen skilt ut på egen tomt og organisert som et aksjeselskap. På mange bruk drives det en eller flere tilleggsnæringer på bruket. Bondefamilien henter mer og mer av sin samlede inntekt fra lønnet arbeid eller fra andre næringer.

Alt dette gjør at landbruket står ovenfor store tilpassingsproblemer. For noen vil endringer medføre så store kostnader at produksjonen på bruket ikke vil makte å bære disse kostnadene. Brukeren velger da som oftest å legge ned drifta og leie ut arealene til naboer som fortsatt ønsker å drive jordbruk. Andre bønder foretar investeringer og andre grep for å møte utfordringene.

Det er ikke bare jordbruket som er inne i en periode med krav om en betydelig omstrukturering med et til dels stort investeringsbehov. Dette gjelder også andre næringer. I denne rapporten er det lagt fokus på de små familiebedriftene som i alt vesentlig grad er organisert som enkeltpersonforetak.

Gjennomgang av skattesystemer i andre land vil kunne gi viktig informasjon om konkurranseforhold og gi ideer til endringer i det norske regelverket. I denne rapporten bygges det videre på det arbeidet NILF tidligere har gjort på dette området.

Fra og med inntektsåret 2006 ble delingsmodellen erstattet med foretaksmodellen ved ligning av enkeltpersonforetak. NILF har med grunnlag i driftsgranskingsmaterialet foretatt en skatteundersøkelse hvor de to skattemodellene blir sammenlignet for landbruksforetak. Resultatet av sammenligningen er presentert i kapitlene 9 (Formuesskatt), 14 (Jordbruksfradrag) og 18 (Foretaksmodellen – foretatte beregninger).

Det norske merverdisystemet er etter merverdiavgiftsreformen 2001 i hovedsak på linje med regelverket i EU. For små foretak og for landbruk åpner imidlertid EU-regelverket for unntak fra det generelle regelverket. I dette notatet blir disse unntakene vurdert opp mot norske forhold samtidig som også andre sider ved det norske merverdiavgiftssystemet blir vurdert.

Grønne skatter, dvs. miljøskatter, er ikke behandlet i rapporten med unntak av VAMIL-regelverket i Nederland som er meget kort omtalt. Klima- og miljøpolitikk er viktige nasjonale og internasjonale politikkområder slik at en må forvente at skatte- og avgiftssystemene blir enda sterkere trukket inn i disse politikkområdene i årene framover.

Denne rapporten omfatter ikke skogbruket. Rapporten omfatter heller ikke de ulike offentlige avgiftene med unntak av de fiskale avgiftene arveavgift, dokumentavgift og merverdiavgift. Dette er avgifter som etter min mening heller burde betegnes som skatter enn som avgifter. I rapporten er også folketrygdavgiften og arbeidsgiveravgiften omtalt. Dette er spesielle innbetalinger til det offentlige som dels er skatter og dels en form for forsikringspremier.

2 Teoretiske betraktninger vedrørende skatt

2.1 Viktige mål for skatte- og avgiftspolitikken

Det tradisjonelle og fortsatt mest viktige formålet med å kreve inn skatter og avgifter i et land er å skaffe midler til den offentlige virksomheten i landet. I tillegg til dette provenykravet skal et velutviklet skatte- og avgiftssystem være med på å jevne ut inntekter og levekår etter skatt for ulike befolkningsgrupper samt å bidra til en mest effektiv ressursutnyttelse.

Andre forhold det må legges vekt på ved utformingen av et skatte- og avgiftssystem er at det skal være enkelt både å praktisere og å administrere. Internasjonal mobilitet har hatt en sterk økning de senere årene. Dette gjelder særlig kapital og arbeidskraft. Et moderne skatte- og avgiftssystem må ta hensyn til dette; – dvs. at nasjonale skatteforhold ikke må avvike for mye fra globale skatteforhold.

I dette kapitlet skal det først drøftes hva som menes med et rettferdig skatte-system og deretter skal beskatningen vurderes som virkemiddel i fordelingspolitikken, distriktspolitikken og i næringspolitikken.

2.2 Rettferdig beskatningen – ulike tolkninger

En vanlig mening i befolkningen er at beskatningen skal være rettferdig. Problemet her er at ulike mennesker og grupperinger legger ulike betraktninger til grunn for hva som er rettferdig. Det er vanlig anerkjent at det er rettferdig at de som tjener mest også betaler mest tilbake til fellesskapet i form av skatt. Uenigheten dreier seg om nivået på tilbakebetalingen. De fleste mener også at ekstra innsats skal lønne seg slik at det er rettferdig at de som bidrar mye til å skape ressurser skal ha igjen mer til eget forbruk etter skatt enn de som bidrar lite. Uenigheten dreier seg også her om gradsforskjeller.

En måte å betrakte rettferdighetsbegrepet er å se på det enkelte skattesubjekts skatteevne. Skatteevneprinsippet går ut på at skattebelastningen skal fordeles på de ulike skattesubjektene etter deres evne til å bære dem. Zimmer (2001) beskriver dette slik:

«Denne evnen (skatteevnen, min anm.) avhenger ikke bare av inntektens størrelse, men også av skattyters forsørgelsesbyrde og lignende. Heller ikke dette prinsippet er særlig presist, men det peker bl.a. på at inntektsskatt bør utskrives på nettoinntekt; for i den grad bruttoinntekten går med til å dekke kostnader som er pådratt for å skape inntekten, gir den ingen skatteevne. Dessuten taler skatteevneprinsippet for at

skatten i det minste stiger proporsjonalt med inntekten. Og progressiv inntektsskatt kan begrunnes med at den utgjør en motvekt mot at de indirekte skattene sannsynligvis virker regressivt.»

Regressiv er det motsatte at progressiv slik at de indirekte skattene er en hardere belastning for skattesubjekter med lav inntekt enn skattesubjekter med høy inntekt i og med at de bruker en større andel av sin inntekt til kjøp av nødvendige avgiftspliktige varer og tjenester.

En klar internasjonal trend i dag er at en stadig økende andel av skatteprovenyet innhentes gjennom forbrukeravgifter og da i første rekke som merverdiavgift. En begrunnelse for en slik vridning mot økte forbrukeravgifter, er at forbruket i det alt vesentlig finner sted i det land hvor skattyteren bor slik at skatteinntekten ikke blir flyttet til et annet land. Både kapital, kapitalinntekt og arbeidsinntekt kan lettere flyttes over landegrensene.

Uten at det er noe tema i denne rapporten, må en eventuell økt forbrukerbeskatning følges opp med økte skattefrie grunnbeløp i inntektsskatten og med skatteutgifter i form av direkte pengeoverføringer til dem som har dårligst økonomi.

I sitatet ovenfor skriver Zimmer at inntektsskatt bør utskrives på nettoinntekten. I det norske skattesystemet i dag blir nettoinntekten (alminnelig inntekt) beskattet flatt mens den progressive skatten (toppskatt) for personlige skattytere blir skrevet ut på bruttoinntekten (personinntekt).

Zimmer (2001) skriver videre:

«Fordi skatteevneprinsippet i atskillig grad er relatert til forsørgelsesbyrde og forbruksmuligheter, kan det ikke uten videre anvendes på aksjeselskaper og andre juridiske personer.»

Jordbruksfradraget er behandlet i kapittel 14. Slik som jordbruksfradraget er utformet, får de bønder som har den største produksjonen og dermed den høyeste jordbruksinntekten mest nytte av fradraget. Dette er i tråd med tilskuddsordningene i jordbruket hvor tilskuddene målt i totale kroner øker med økende produksjon og økt jordbruksareal innenfor visse begrensninger. Slik som vist i kapittel 14, vil en del bønder ikke få utnyttet jordbruksfradraget fullt ut i forhold til jordbruksinntekten pga. at de har andre skattemessige fradragposter ved beregning av alminnelig inntekt som gjør at det ikke er plass til hele eller deler av jordbruksfradraget. Det paradoksale ved dette er at det kan være rom for fullt jordbruksfradrag i forhold til jordbruksinntekten for de bønder som i tillegg til jordbruksinntekten har annen skattepliktig inntekt slik som for eksempel lønnsinntekt eller annen næringsinntekt. Dette er et forhold som vanskelig kan forsvares å være rettferdig.

2.3 Skattegrunnlaget i lønnsinntekt og næringsinntekt

Lønsmottakere kan velge å redusere alminnelig inntekt med et minstefradrag i stedet for reelle dokumenterte utgifter i forbindelse med lønnet arbeid¹. Minstefradraget blir utregnet som en fastsatt prosentvis andel av bruttolønnsinntekt innenfor et minimumsbeløp² og et maksimumsbeløp. Maksimumsbeløpet har økt fra kr 7 000 i 1989 til kr 67 000 i 2008. Dette er en økning som langt overstiger den faktiske utgiftsøkningen. De aller fleste lønsmottakere velger derfor å benytte minstefradraget i stedet for de faktiske utgiftene i forbindelse med lønnet arbeid. Et viktig argument for den sterke økningen i minstefradraget, er å få så mange lønsmottakere som mulig til å benytte seg av ordningen slik at ligningen blir enklere for skatteetaten.

Fra flere hold har det blitt foreslått å innføre en tilsvarende fradragsordning også for næringsdrivende. Senest 12. februar 2008 ble spørsmålet om å innføre en minstefradragsordning for næringsdrivende reist i Stortinget av representanter fra Venstre. Finansministeren var negativ til forslaget og begrunnet avslaget med at næringsdrivende allerede får fradrag for faktiske kostnader i næringsinntekten. For lønsmottakere vil minstefradraget bare ha virkning ved beregning av alminnelig inntekt og ikke ved beregning av personinntekt. For næringsdrivende vil de faktiske kostnadene føres til fradrag ved beregning både av alminnelig inntekt og personinntekt. Samme beløp ført som minstefradrag for lønsmottakere og som faktiske kostnader for næringsdrivende, vil derfor gi størst skattelette for den næringsdrivende. I tillegg vil en næringsdrivende som i tillegg er lønsmottaker, både få fradrag for de faktiske kostnadene i næringsvirksomheten og minstefradraget i lønnsinntekten.

Det er også innført særskilte fradragsordninger i alminnelig inntekt for enkelte næringer. Dette gjelder jordbruksfradraget i jordbruket, reinsdriftsfradraget i reindrifta og skiferfradraget for skiferprodusenter i Nord-Troms og Finmark. Disse fradragene har slik som minstefradraget for lønsmottakere, økt sterkt de siste årene. I tillegg er det særskilte fradragsordninger for sjøfolk, fiskere og fangstfolk. Alle disse fradragene foretas i alminnelig inntekt slik at personinntekten forblir uendret. I og med at personinntekten ikke reduseres, vil grunnlaget for beregning av rettigheter i folketrygden ikke bli endret.

¹ Minstefradragsordningen gjelder også for pensjonsinntekter, men rammene er noe lavere enn for lønsmottakere.

² Minstefradraget kan erstattes med et særskilt fradrag i arbeidsinntekten. Dette fradraget er 31 800 kroner i 2008. Dersom arbeidsinntekten er mindre enn 31 800 kroner, settes det særskilte fradraget likt med arbeidsinntekten. For arbeidsinntekter mellom 31 800 og 88 333 kroner benyttes det særskilte fradraget på 31 800 kroner. For høyere arbeidsinntekter vil det ordinære minstefradraget (36 prosent av arbeidsinntekten) være større enn det særskilte fradraget på 31 800 kroner.

2.4 Skatt som virkemiddel i fordelingspolitikken

Før skattereformen 1992 var skattesystemet tilsynelatende mer sosialt innrettet med en sterk progresjon slik at høye inntekter ble beskattet langt sterkere enn lavere inntekter. Skattereformen 1992 senket progresjonen, men gjorde skattegrunnlaget vesentlig bredere med færre fradragsordninger ved skatteberegningen. Før 1992 hadde først og fremst personer med høy inntekt muligheter til å benytte seg av disse fradragsordningene. Ved å krympe den skattepliktige inntekten unngikk de store deler av progresjonen. Brudvik (2007) beskriver dette slik:

«Skattesystemet som er innført fra 1992, har en svakere sosial profil enn før, formelt sett, men den reelle sosiale profil er vesentlig bedre enn den reelle sosiale profil vi hadde tidligere. I og med at det er vesentlig større samsvar mellom formell og reell beskatning fra og med 1992, er den reelle sosiale profil vesentlig bedret.»

Brudvik påpeker også at skattesystemet er blitt vesentlig mer oversiktlig, noe som gjør det lettere å vurdere fordelingsvirkningene i motsetning til skattesystemet før 1992 som var svært uoversiktlig og ofte kunne gi utilsiktede fordelingsvirkninger.

Den nye skattereformen fra 2005–2006 har beholdt hovedtrekkene i skattereformen 1992 med bredt skattegrunnlag og relativt lav progresjon. Dersom inntektsskatten skal beholde sin rolle som en vesentlig bidragsyter til det samlede skatteprovenyet, må mesteparten av inntektsskatten hentes inn fra skattytere med middels inntekt. Det er for få skattytere med høy inntekt til at det blir vesentlig høyere skatteproveny ved å beskatte disse ekstremt hardt. Dersom en ønsker en sterkere sosial profil på skattesystemet, er det mest hensiktsmessig å foreta en lemping av beskatningen av de laveste inntektene for eksempel ved å høyne personfradraget. I enkelte tilfeller er den skattepliktige inntekten null eller så lav at en slik lemping i beskatningen ikke vil noe bidrag av betydning for å høyne de økonomiske levevilkårene for de personene det gjelder. I slike tilfeller må en i stedet ta i bruk ulike former for skatteutgifter.

2.5 Skatt som virkemiddel i distriktpolitikken

Norge er et langstrakt land med store geografiske variasjoner og store områder med spredt bosetning. Det er derfor viktig med en god og omfattende distriktpolitikk som blant annet omfatter skatte- og avgiftstiltak.

Det viktigste skatteincitamentet for næringslivet og bosetningen i distriktene, er den geografisk differensierte arbeidsgiveravgiften. Slik som beskrevet i kapittel 11, mente ESA at den differensierte arbeidsgiveravgiften var å oppfatte som ulovlig statstøtte. ESA og Norge har nå kommet til enighet på dette området.

Finnmark og Nord-Troms har en rekke særregler på skatte- og avgiftsområdet: – bl.a. et eget inntektsfradrag i alminnelig inntekt, lavere skattesats på

alminnelig inntekt, ekstra barnetrygd og fritak for elektrisitetsavgift og merverdiavgift på elektrisk kraft.

Spesielle skatteregler for næringer som i hovedsak er etablert i distriktene, kan oppfattes både som et distriktspolitisk virkemiddel og som næringsstøtte.

2.6 Skatt som virkemiddel i næringspolitikken

Selv om hovedhensikten med beskatningen er å skaffe det offentlige inntekter, skal et moderne og velfungerende skattesystem også tjene mange andre viktige formål slik som å påvirke inntektsfordelingen mellom personer og i noe mindre grad mellom ulike geografiske områder. Et noe mer omstridt spørsmål er om skattesystemet skal være næringsnøytralt eller om det skal gi utpekte næringer økonomiske preferanser ved å ta i bruk skatteutgifter³.

For mange særordninger i skattesystemet kan lede til feil ressursbruk i samfunnet i og med at disponible midler kan bli benyttet til investeringer som både foretaksøkonomisk og samfunnsøkonomisk er ulønnsomme før skatt, men som blir foretaksøkonomisk lønnsomme etter skatt. En av hovedhensiktene med skattereformen i 1992 var å fjerne en del av særordningene og på denne måten gjøre skattefundamentet bredere samtidig som skattesatsene og særlig progresjonen i skattesystemet ble lavere. Dette var ikke et særegent reformopplegg for Norge da de fleste andre OECD-land gjennomførte tilsvarende reformer.

Skaugeutvalget (NOU 2003:9) hadde en klar oppfatning av at næringspolitikken må være mest mulig næringsnøytralt:

Etter utvalgets vurdering bør hovedmålet for næringspolitikken være å føre en politikk som bidrar til å sikre en høyest mulig samlet verdiskaping, gitt de ressursene en har til rådighet og kravet til langsiktig balanse i utenriksøkonomien.

Ut fra et prinsipp om størst mulig verdiskaping, vil de fleste være tilbøyelig til å mene at myndighetene i utgangspunktet ikke bør ha preferanser for visse næringer, bedrifter eller typer produksjon, men at en aksepterer det resultatet markedet gir. Næringspolitikkenes mål blir da å sørge for at markedene fungerer effektivt, herunder at det er virksom konkurranse.

Etter utvalgets vurdering bør en ha gode grunner for å drive en næringspolitikk som skal påvirke ressursallokering og produksjon i bestemte retninger. Næringspolitikken bør fortrinnsvis bestå i å bidra til effektive markeder, og da bør virkemidlene i størst mulig grad være rettet mot årsaken til eventuell markedssvikt. Dette har noen viktige implikasjoner:

For det første bør næringspolitikken være næringsnøytral. Det forhindrer imidlertid ikke at enkelte næringer kan ha fordeler av, og andre næringer kan tape på, at myndighetene gjennomfører tiltak som skal rette opp en markedssvikt.

Skaugeutvalget (NOU 2003:9) mente videre at skattepolitikken for næringslivet må ha som mål å være mest mulig næringsnøytral på samme måten som næringspolitikken:

³ Skatteutgifter er nærmere omtalt i kapittel 3.

Skattepolitikken som særlig berører næringslivet bør rettes inn mot det samme målet og følge de samme retningslinjene som skissert for næringspolitikken. Også skatte- og avgiftspolitikken bør bygge på prinsippet om næringsnøytralitet, dvs. at skatte- og avgiftssystemet ikke bør benyttes til å stimulere visse næringsaktiviteter framfor andre.

Om det er skattepolitikken eller næringspolitikken som i de enkelte tilfellene skal benyttes til å rette opp en markedssvikt, blir et spørsmål om hva som er mest målrettet og kostnadseffektivt.

Skaugeutvalget (NOU 2003:9) var spesielt skeptisk til de store offentlige overføringene og de særskilte skatte- og avgiftslettelsene til landbruket:

Det er også en rekke særskilte skatteordninger for jordbruk og skogbruk. Landbruksstøtten er trolig det klareste bruddet med prinsippet om næringsnøytralitet. Jordbruket er en skjermet næring, med over 12 mrd. kroner i subsidier over statsbudsjettet, 8–9 mrd. kroner i skjermingsstøtte (tollvern) og en rekke særskilte skatte- og avgiftslettelser i tillegg. De samlede overføringene pr. årsverk har de siste fem årene økt med om lag 30 pst. og utgjør for tiden om lag 300 000 kroner. Etter utvalgets vurdering er det trolig betydelige realøkonomiske gevinster av å redusere landbruksstøtten fra dagens høye nivå.

Skaugeutvalget har rett i at landbruket er en næring som både mottar store subsidier og som på mange områder bryter med prinsippet om at skatteordningene skal være næringsnøytrale. Både i Norge og i de fleste andre land har landbruket flere spesifikke skatteregler selv om den skattemessige forskjellen mellom landbruk og andre næringer har avtatt de senere årene. Det må foretas en vurdering av hvor vidt det er reelle grunner til eventuelt å foreta beskatning av landbruksforetak etter andre regler enn for andre foretak. Argumenter som går ut på at de spesielle skattereglene i landbruket er historisk betinget, kan ikke legges til grunn for å benytte spesielle skatteregler i landbruket da beskatningen må være rettet mot nåtiden og framtiden og ikke mot hva som en gang har vært.

Landbruket er en spesiell næring som generelt er preget av lav inntjening i forhold til den kapital som er investert. Av denne grunn kunne det være ønskelig å flytte en del av den bundne kapitalen over til andre næringer. Det er imidlertid bred politisk aksept for å bevare et levedyktig landbruk av flere årsaker; – bl.a. for å opprettholde bosetningen i distriktene og for å holde kulturlandskapet ved like.

Momenter som må tillegges vekt ved vurdering av om det er nødvendig med spesielle skatteregler for landbruket:

- Langsiktigheten og den lave inntjeningsevnen til landbruket
- Landbrukets betydning for bosetningen i distriktene
- Landbrukets betydning for kulturlandskapet og kulturvernet
- Gården som både arbeidsplass og bosted for brukeren og brukerfamilien
- Spesielle lovreguleringer i landbruket som regulerer bøndenes handlingsfrihet

- Konesjonsloven (priskontroll, begrensninger i salgsmarkedet pga. bl.a. bo- og driveplikt)
- Jordloven (begrensninger i adgang til omdisponering og oppdeling for salg)
- Odelsloven (usikkerhet ved kjøp dersom det er odell på eiendommen).

I 2000 ble det innført et spesielt inntektsfradrag for jordbruket. Dette jordbruksfradraget er nærmere beskrevet i kapittel 15. Skaugeutvalget (NOU 2003:9) mente at dette fradraget kunne aksepteres pga. at fradraget var forholdsmessig beskjedent, men at det ikke måtte økes ytterligere:

Det særskilte inntektsfradraget i jordbruksinntekt bryter med prinsippet om nøytralitet i bedrifts- og kapitalbeskatningen som ligger til grunn for gjeldende skattesystem. Etter utvalgets vurdering tilsier dette isolert sett at inntektsfradraget bør oppheves. Fradraget er imidlertid såpass beskjedent sammenlignet med den øvrige direkte og indirekte støtten til landbruket at det har lite for seg å oppheve dette fradraget hvis den samlede støtten likevel blir opprettholdt. Fradraget bør etter utvalgets vurdering avvikles som et ledd i en mer generell nedtrapping av landbruksstøtten, og utvalget vil på denne bakgrunn advare mot at en på kort sikt øker fradraget ytterligere.

Det maksimale jordbruksfradraget har siden 2000 steget fra 18 000 kroner til 142 000 kroner, men til tross for denne sterke økningen er det i dag relativt liten politisk motstand mot dette fradraget.

I mange områder av landet er landbruket den viktigste eller en av de viktigste næringsveiene. Å gi landbruket gunstige skatteregler kan være et hjelpemiddel for å opprettholde bosetningen i distriktene. Skaugeutvalget (NOU 2003:9) var ikke enige i at skattelette var riktig verktøy for å opprette bosetningen i distriktene:

Skattelettelse for landbruket er heller ikke målrettede virkemidler i denne sammenheng, ettersom skattelettelsen er knyttet opp til en bestemt aktivitet og ikke direkte til bosetting i distriktene. Ordningene framstår dermed i større grad som næringsstøtte enn som et distriktpolitisk virkemiddel.

2.7 Skatt som virkemiddel i klima- og miljøpolitikken

I denne rapporten blir ikke grønne skatter, dvs. miljøskatter, omtalt med unntak av VAMIL-regelverket i Nederland (se kapittel 15.5). Klima- og miljøpolitikk er viktige nasjonale og internasjonale politikkområder. En må forvente at skatte- og avgiftssystemene blir enda sterkere trukket inn i disse politikkområdene i årene framover. Dette kan skje ved ekstra skatlegging av skadelige forurensnings- og klimavirksomhet eller ved skattelette for tiltak som begrenser skadelig forurensnings- og klimavirksomhet. Det er nærliggende å tro at skatte- og avgiftspolitikken på dette området tar i bruk begge de to nevnte metodene.

3 Skatteutgifter, skattesanksjoner og direkte støtte

3.1 Skatteutgifter

Det oppstår en *skatteutgift* dersom skatteprovenyet blir redusert pga. at ulike skattytere eller aktiviteter blir skattlagt mer gunstig enn i et valgt referansesystem. Offisielt ble uttrykket skatteutgift brukt første gang i 1986 da USA la fram sitt første skatteutgiftsbudsjett. Senere har det blitt vanlig at flere og flere land publiserer årlige oversikter over skatteutgifter og skattesanksjoner. I Norge blir oversikt over skatteutgiftene og skattesanksjonene publisert i det årlige Nasjonalbudsjettet. Første gang dette ble gjort var i Nasjonalbudsjettet 1999.

For å kunne måle skatteutgifter og skattesanksjoner må en ha et referansesystem som bygger på hovedreglene i skattesystemet hvor like personer, tjenester og varer etc. skattlegges etter samme satser og etter like prinsipper. Avviket fra «normalen» blir da betegnet skatteutgifter og skattesanksjoner⁴.

Når det gjelder avgifter skilles det mellom fiskale avgifter og avgifter som påvirker adferd. Avgifter som påvirker adferd er først og fremst knyttet opp mot miljø og helse⁵. Hovedhensikten med fiskale avgifter er å skaffe staten inntekter, mens hovedhensikten med miljø- og helsemessige avgifter er å prise skadelige aktiviteter og på denne måten begrense aktivitetene. Merverdiavgift og dokumentavgift er eksempler på fiskale avgifter⁶ mens el-avgift, grunnavgiften på mineralolje og CO₂-avgift er eksempler på miljøavgifter. I praktisk politikk vil en ikke ha et klart skille mellom fiskale avgifter og avgifter som påvirker adferd. Miljøavgiftene er en betydelig inntektskilde for staten slik at også den fiskale siden ved adferdsavgifter blir tillagt stor vekt ved fastsettelsen av avgiftsnivået. Inntektene fra adferdsavgiftene blir heller ikke øremerket til miljø- eller helsetiltak i og med at de går inn i statsbudsjettet på samme måte som andre skatte- og avgiftsinntekter.

Tabell 3.1. viser et utvalg av skatteutgifter i 2007. Tallene er anslag og hentet fra Nasjonalbudsjettet 2008. Tabell 3.1. er ikke uttømmende.

⁴ Hva som er «normalsituasjonen» kan i en del tilfeller være vanskelig å fastsette og det kan være ulike meninger om fastsettelsen av normalverdien. Et eksempel her er beregningen av skatteutgiften ved bortfallet av inntektsbeskatningen av egen bolig og fritidshus.

⁵ Avgift på tobakk og alkohol er eksempler på avgifter som er pålagt for å minske forbruket av helseskadelige varer. Et eventuelt momsfrtak for frukt og grønt vil måtte regnes som en skatteutgift med referanse til den ordinære satsen for merverdiavgift.

⁶ Etter min mening burde de fiskale avgiftene betegnes som skatter i stedet for avgifter. Ved en slik terminologi ville en fått tydeligere fram at det dreier seg om skatter. I flere andre land bruker en mer konsekvent ordet skatt på en fiskal avgift.

Tabell 3.1 Anslag på skatteutgifter 2007. Utvalgte poster

Skatteutgiftsgruppe	Skatteordning	Mill. kroner
Skatteutgifter knyttet til lønn og pensjon	Særskilte skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark	1 595
	Skatteklasse 2	1 670
	Fradrag for daglig arbeidsreise og besøksreise til hjemmet for pendlere	1 455
	Fradrag for fagforeningskontingent	840
	Fradrag for premie til pensjonsordning i arbeidsforhold mv.	16 000
Skatteutgifter knyttet til bedrifts- og kapitalbeskatningen	Trygdeavgift jordbruk, skogbruk og fiske	260
	Særskilt fradrag for reindrift	7
	Særskilt fradrag for skiferdrivere	3
	Særskilt fradrag i næringsinntekt for landbruket	830
	Særskilte skatteregler for skogbruket	105
	Formuesskatt på skog	100
	Særskilte skatteregler for rederier	1 900
	Avskrivningssats på maskiner	675
	Inntektsbeskatning av egen bolig og fritidseiendom	49 700
	Formuesskatt på egen bolig og fritidseiendom	23 100
	Skatteutgifter knyttet til avgiftsreglene	Merverdiavgift – mellomomsats på matvarer
Merverdiavgift – lav sats på persontransport		2 350
Merverdiavgift – nullsats på bøker, aviser mv.		2 560
Merverdiavgift – nullsats på el-kraft mv. i Nord-Norge		605
Merverdiavgift – utenfor avgiftsområdet		1 410
Dokumentavgift – reduksjon/fritak for borettslagsleiligheter mv.		2 050

Av tabell 3.1 ser vi at det bare er jordbruksfradrag og trygdeavgift etter mellomomsats som er ført opp som særskilte skatteutgifter for jordbruket med i alt 830 mill. kroner. Sammenlignet med andre tunge skatteutgifter, utgjør jordbruksfradraget en relativt liten post; – for eksempel 3,5 prosent av skatteutgiften vedrørende formuesskatt på bolig og fritidseiendom og 1,7 prosent av skatteutgiften vedrørende bortfallet av inntektsbeskatning på egen bolig og fritidseiendom. Ved sammenligning må en imidlertid ta hensyn til hvor mange skattytere den enkelte skatteutgift berører. Antall bønder er en relativt liten gruppe skattytere slik at skatteutgiften per bonde vil utgjøre en større prosentandel i forhold til flere av de andre skatteutgiftene dersom vi fordeler skatteutgiftene per skattyter som har fordel av skatteutgiften, i stedet for å bruke bruttotall.

3.2 Skattesanksjoner

Enkelte ganger kan det også ilegges skatt eller avgift som er høyere enn det som ville tilsvare det generelle og ensartete regelverket. En slik *merskatt* benevnes *skattesanksjon*. Næringslivets betaling av dokumentavgift regnes som en skattesanksjon og er anslått til 700 mill. kroner i 2007 (St.meld. nr. 1 (2007–2008)).

3.3 Skattutgifter kontra direkte støtte over statsbudsjettet

Innretningen av skatte- og avgiftssystemet kan være en substitutt til direkte støtte over statsbudsjettet til ulike formål. Skaugeutvalget (NOU 2003:9) mente imidlertid helt klart at direkte støtte over statsbudsjettet var mer målrettet enn bruk av skatte- og avgiftssystemet:

Er det skattesystemet eller andre virkemidler som er mest effektivt for å nå et mål? Skatter og avgifter er som nevnt relativt generelle virkemidler, i den forstand at en eventuell særskilt skattelettelse i liten grad kan målrettes mot en bestemt mottaker. Reglene må utformes slik at alle som tilfredsstillter visse kriterier, får den aktuelle skatte- eller avgiftslettelsen. Skatter og avgifter er dermed et lite egnet virkemiddel i situasjoner der formålet er å støtte aktiviteter eller virksomheter som skal tilfredsstillte et sett av kriterier og/eller hvor det skal være rom for skjønn. Det siste henger bl.a. sammen med at skattemyndighetene ikke har kompetanse på mange områder hvor en i prinsippet kunne gitt skattefordeler framfor direkte støtte. Jo mer målrettet en ønsker at støtten skal være, desto mindre egnet vil skatte- og avgiftssystemet normalt være sammenlignet med direkte støtte over statsbudsjettet (selektive virkemidler). Støtteordninger på utgiftssiden vil også bidra til å synliggjøre den støtten som faktisk gis. Det gjør det enklere å prioritere mellom hvilke aktiviteter som skal få støtte.

Dette utelukker likevel ikke at skatter og avgifter enkelte ganger kan være et hensiktsmessig virkemiddel. Formålet med den regionalt differensierte arbeidsgiveravgiften, er eksempelvis å bidra til økt sysselsetting i distriktene, og det er vanskelig å tenke seg at denne ordningen alternativt kunne vært utformet som en tilskuddsordning uten økte administrative kostnader.

Som tidligere nevnt mente Skaugeutvalget at skatte- og avgiftssystemet for næringslivet skulle være mest mulig næringsnøytralt og at eventuell offentlig støtte til den enkelte næring eller deler av den bør foregå som direkte støtte over statsbudsjettet. Et moment som Skaugeutvalget også la vekt på var at direkte støttetiltak i motsetning til skatteutgifter vil synliggjøre den reelle offentlige støtten bedre og på den måten gjøre det enklere å prioritere hvilke aktiviteter som skal få støtte.

Merverdiavgiftsreformen i 2001 innførte blant annet differensierte avgiftssatser på enkelte vare- og tjenestegrupper. I motsetning til omtrent alle andre land i Europa, ble det tidligere bare brukt en merverdiavgiftssats i Norge i tillegg

til nullsats⁷. Differensierte avgiftssatser var blitt diskutert i mange år, og hovedargumentet mot å innføre differensierte satser spesielt på matvarer, var at dersom en ønsket å bedre den økonomiske situasjonen særskilt for barnefamilier og pensjonister, ville det være mer målrettet å øke overføringene til disse gruppene i stedet for å innføre en generell avgiftsnedsettelse på matvarer. Denne diskusjonen har nå dukket opp igjen i og med at både Arbeiderpartiet og SV har antydnet muligheten for å gjeninnføre full merverdiavgift på matvarer mot kompensasjon for svakerestilte grupper som vil komme dårlig ut av en slik omlegging.

Prinsipielt er jeg enig i at direkte offentlig støtte vil være mer målrettet enn skatteinngrep i forhold til de grupper en ønsker å støtte økonomisk. En fordel med skatteutgifter i stedet for direkte økonomiske støttetiltak til deler av næringslivet, er imidlertid at skatteutgifter er enkle og rimelige å administrere. Når det gjelder støtten til jordbruket over skatteseddelen i form av jordbruksfradrag, er det helt klart at den store økningen i dette fradraget indirekte er begrunnet med at den generelle støtten til jordbruket er så høy at det kan skape problemer i forhold til WTO-forhandlingene dersom den økes vesentlig mer.

⁷ I EU er det i dag bare Danmark som har lik sats for merverdiavgift for alle avgiftspliktige varer og tjenester.

4 Grunnlag for beskatning av næringsinntekt

Regnskapet er vanligvis grunnlaget for beskatning av en næringsvirksomhet, men i en del land brukes i tillegg sjablongbeskatning av utvalgte næringer; – for eksempel landbruk. Sjablonger blir også brukt ved skjønsmessig fastsetting av spesielle fradragsposter og inntektsposter. I Norge er for eksempel minstefradraget i lønns- og pensjonsinntekter en slik sjablongregel hvor fradraget fastsettes som en prosentsats av inntekten med en øvre og nedre begrensning. Alternativet kan det gis fradrag for virkelige kostnader knyttet til å erverve, vedlikeholde eller sikre lønnsinntekten eller pensjonsinntekten. Minstefradraget er satt så høyt at det bare unntaksvis er aktuelt å bruke faktiske kostnader i stedet. Bruk av en slik sjablongregel medfører store innsparinger for ligningsmyndighetene i og med at kontrollarbeidet av selvangivelsene blir vesentlig redusert.

Andre eksempler på bruk av sjablongregler er inntektsfastsettelse av privat bruk av egen yrkesbil eller av arbeidsgivers bil, tidligere fordelsbeskatning av egen bolig, fordelsbeskatning ved egen utnyttning av jakt og formuesligning av skog.

4.1 Regnskapsføring

Et hvert regnskap, uansett hva det skal brukes til, må ha en avgrensning i tid. Regnskapet må gjenspeile den økonomiske situasjonen i virksomheten knyttet opp mot et fast tidspunkt samtidig som tidsperioden mellom de valgte målepunktene må ha et fast tidsintervall. Vi kan si at regnskapet er periodestyrt. Ved avslutningen av regnskapsperioden er det ikke tilstrekkelig å måle de løpende hendelsene i tidsperioden, vi må også ta hensyn til verdiendringene for de einedeler som virksomheten disponerer over.

Regnskapet kan føres etter kontantprinsippet eller etter regnskapsprinsippet.

4.1.1 Kontantprinsippet

Etter kontantprinsippet er det *betalingstidspunktet* som er det avgjørende for når en transaksjon skal registreres på en resultatkonto, slik at de ulike transaksjonene blir registrert når inn- og utbetalingene foretas og ikke når varene eller tjenestene leveres eller mottas. Føring etter kontantprinsippet vil vise den *likvide* situasjonen til enhver tid. Kombinert med et verdireguleringssystem (avskrivningssystem) ville et likvidregnskap vise den reelle verdiskapningen i foretaket dersom alle økonomiske handlinger var avsluttet i tidsperioden. Det vil si at all gjeld må være

betalt og det må være mottatt betaling for all levering av varer eller tjenester. Dette er krav som meget sjeldent blir tilfredsstilt i næringslivet.

I andre land er det vanlig at små foretak kan benytte kontantprinsippet i regnskapsføringen. I Sverige kan enkeltpersonforetak med en nettoomsetning som ikke overstiger 3 mill. svenske kroner benytte kontantmetoden. Før 2007 var grensen satt til 20 prisbasbelopp⁸ (820 000 svenske kroner). Etter det regelverk som gjaldt før 2007 behøvde de minste enkeltpersonforetakene å foreta årsoppgjør. Etter de nye bokføringsreglene, må også alle enkeltpersonforetak med årlig nettoomsetning inntil 3 mill. svenske kroner, foreta årsavslutning, men da etter forenklede regler.

Inntil vi fikk ny regnskapslov i 1998 ble kontantprinsippet også brukt i Norge ved regnskapsføring i små foretak. I jordbruket var størrelsen på dyrket areal avgjørende⁹ for om det skulle føres regnskap med dobbelt bokføring eller noteringer med enkel bokføring. Regnskapsplikten inntraff når det dyrkede arealet var 50 dekar eller mer. Dersom det dyrkede arealet var under 50 dekar, kunne bonden selv velge om han ville føre regnskap eller et enklere noteringsregnskap etter kontantmetoden. I og med at kravet til regnskapsplikt eller noteringsplikt var knyttet til rent fysiske størrelser, medførte det at bruk med arbeidsintensive produksjoner slik som melkeproduksjon kunne ha vesentlig høyere produksjonsinntekter enn mindre arbeidskrevende produksjoner slik som kornproduksjon, uten at det utløste regnskapsplikt. Det avgjørende for om det inntraff regnskapsplikt, var kun knyttet til størrelsen på det produktive arealet (Andersen og Teigen 1995).

4.1.2 Regnskapsprinsippet

Transaksjonene skal etter dette prinsippet føres på en resultatkonto når inntekter og utgifter påløper og ikke når betalingen skjer. Selve betalingen (inn- og utbetalinger) registreres i tillegg på en betalingskonto (balansekonto) når oppgjøret virkelig finner sted. Eventuelle krav og betalingsforpliktelser må føres over reskontro. Regnskapsføringen skal egentlig finne sted når eiendomsretten til varene endrer seg. Rent praktisk benytter en seg ofte av faktureringstidspunktet dersom det ikke avviker for mye fra leveringstidspunktet.

Føring etter regnskapsprinsippet gir et vesentlig bedre bilde av den økonomiske situasjonen i et foretak enn når regnskapet er ført etter kontantprinsippet.

Regnskapsprinsippet medfører at alle inntekter blir inntektsført i den perioden de er opptjente samtidig som kostnadene medtas i den perioden de har påløpt. Det må i tillegg tas hensyn til urealiserte verdiendringer på eiendeler og gjeldsposter.

⁸ Prisbasbeløpet er et beløp som regjeringen fastsetter hvert år med utgangspunkt i endringer i konsumprisindeksen. Prisbasbeløpet brukes som grunnlag ved beregninger av ulike grenseverdier etc. Prisbasbeløpet er 41 000 svenske kroner i 2008.

⁹ I tillegg ble også grisehold, fjørfehold, gartneriproduksjon og skogbruk brukt som inndelingskriterier.

4.1.3 Regnskapsperiodens lengde

Regnskapsperioden er tolv måneder i Norge og den skal følge kalenderåret dersom det ikke er gitt spesiell dispensasjon for avvik fra disse bestemmelsene (avvikende regnskapsår). Ved start av ny virksomhet eller ved avslutning av gammel virksomhet, vil regnskapsperioden for første henholdsvis siste år, kun være den delen av kalenderåret som virksomheten har vært i drift.

I Norge og Sverige sammenfaller både regnskapsåret og skatteåret med kalenderåret. I andre land er også regnskapsperioden tolv måneder, men i en rekke land (for eksempel Danmark, Frankrike og Storbritannia) behøver regnskapsperioden ikke å følge kalenderåret og mange bønder velger å bruke perioden 1. juli til 30. juni neste år som regnskapsperiode (EFAC 2000). Denne perioden passer godt til planteproduksjonen i jordbruket med meget lave lagerbeholdninger ved overgang til nytt regnskapsår. I Tyskland er regnskapsperioden 1. juli til 30. juni obligatorisk. Starttidspunktet for skatteåret er fastsatt av myndighetene og i de fleste land følger skatteåret kalenderåret slik som i Norge, mens skatteåret i Storbritannia starter 6. april og avsluttes 5. april året etter. Dersom regnskapsåret avviker fra skatteåret, må det ved ligningen foretas en del korrigeringer for å få periodisert inntekter og kostnader til hvert av de to skatteårene.

Merverdiavgiftslovverket i de ulike land har vanligvis kortere regnskapsperioder enn skattelovverket. Avgiftsperiodens lengde avhenger av omfanget på den avgiftspliktige omsetningen slik at foretak med lav omsetning har lengre avgiftsperioder enn foretak med større omsetning. Periodiseringen i merverdiavgiftsregnskapet er videre behandlet i kapittel 17 Merverdiavgift.

4.1.4 Gjennomsnittsligning

Hovedregelen for beskatning er at beskatningen skjer på grunnlag av virksomheten i ett år; – vanligvis ett kalenderår

Landbruket er utsatt for værmessige variasjoner som medfører til dels store variasjoner i avlingsnivået og dermed i inntektsgrunnlaget. Slike variasjoner vil ha størst betydning for de bønder som driver ren planteproduksjon. I husdyrholdet vil avlingsvariasjonene ha noe mindre betydning selv om variasjoner i fôrproduksjonen selvfølgelig vil ha betydning. I skogbruket kan også værvariasjonene ha betydning i form av vanskelige driftsforhold i avvirkningsperioden. Skogbruket er en relativt fleksibel næring slik at avvirkningskvantumet kan varieres fra år til år. Særlig i mindre skoger vil det ofte være økonomisk lønnsomt å foreta avvirkning med noen års mellomrom. Det kan da tas ut større kvantum det år det avvirknes med den følge at skogsinntekten vil variere fra år til år.

I Norge er det gjennomsnittsligning i skogbruket¹⁰ med fem års gjennomsnitt og i reindriften med tre års gjennomsnitt. Ingen av de andre nordiske landene har gjennomsnittsligning med unntak av Finland som har gjennomsnittsligning for reindriften. I flere andre land gis det mulighet for å velge gjennomsnittsligning i jordbruket. Dette gjelder bl.a. Australia, Irland, Nederland, Storbritannia og

¹⁰ Bondevikregjeringen II ville fjerne gjennomsnittsligningen i skogbruket.

USA. I noen land er gjennomsnittsligningen forbeholdt jordbruket mens den i andre land er generell for små foretak.

I de landene som tillater gjennomsnittsligning, er gjennomsnittsperioden vanligvis to eller tre år. Regnskapet blir gjort opp hvert enkelt år men beskatningen skjer på grunnlag av gjennomsnittsinntekten for de år som inngår i gjennomsnittsberegningen. En slik gjennomsnittsberegning over to eller flere år vil ha størst betydning i perioder hvor det er:

- store årlige inntektsvariasjoner mellom år
- sterk inflasjon
- progressiv inntektsbeskatning med opptil flere trinn for beskatning.

Slik som skattesystemet er utformet i Norge i dag, er det innehavere av enkelt-personforetak som eventuelt ville ha nytte av en eventuell gjennomsnittsligning.

4.2 Sjablongbeskatning

Sjablongbeskatning er brukt i flere land i stedet for skattlegging etter regnskap. For jordbruket vil en sjablongbeskatning foregå etter innsatte normer for jordverdi, husdyrstørrelse etc. Tyskland, Italia og Frankrike er land hvor store deler av landbruket blir beskattet etter normsatser. Sjablongbeskatning av jordbruksinntekt er nærmere behandlet i avsnitt 4.4 *Regnskaps- og sjablongbeskatning av jordbruksinntekt i ulike land*.

I Sverige er det foretatt flere utredninger om sjablongbeskatning av mindre foretak uten at jordbruk er spesielt nevnt. Sjablongbeskatning benyttes i varierende form og utstrekning i bl.a. Belgia, Frankrike, Spania, Italia, Hellas, Portugal og Polen (Riksskatteverket 2002). Beskatning etter en sjablongmetode må skje på grunnlag av enkle og entydige parametre som må utarbeides for hver enkelt næring. I restaurantbransjen kan for eksempel noen av parametrene være størrelsen på serveringslokalet og antall bord i lokalet.

En annen enkel og røff måte å foreta sjablongbeskatning på er at skattepliktig inntekt fastsettes til en viss prosent av omsetningen. Dette er en meget enkel og røff beskatningsform som kan være vanskelig å få til riktig og rettferdig.

I enkelte land slik som for eksempel Italia er sjablongbeskatningen meget utbredt (Riksskatteverket 2002):

System för schablonbeskattning av mindre företag har funnits lång tid i Italien, dock tidigare enbart för vissa branscher. För 1998 års inkomst omfattade schablon-systemet cirka 45 branscher. Från och med beskattningsåret 2001 har ett mer generellt system införts för närmare 120 olika branscher. Med mindre företag avses i det här sammanhanget en omsättning på högst motsvarande 10 miljoner SEK men för vissa sektorer, t.ex. restauranger kan schablonsystemet tillämpas också vid högre omsättning (upp till cirka 50 miljoner SEK). Ambitionen från skatteförvaltningen är att så många företag som möjligt ska omfattas av schabloner.

Hovedhensikten med å foreta beskatning etter sjablongmetoden er å gjøre regnskapsarbeidet enklere og rimeligere for små foretak samtidig som kontrollarbeidet for ligningsmyndighetene forenkles. En annen påstått fordel med sjablongbeskatningen er at den gjør det vanskeligere å unndra inntekt fra beskatning.

I Sverige har det vært til dels stor debatt om de fordeler og ulemper som en innføring av muligheter for sjablongbeskatning av deler av det svenske næringslivet vil medføre. Deler av næringslivet ser fordeler med en sjablongbeskatning mens andre deler mener at beskatningen fortsatt må skje med utgangspunkt i regnskap. Hovedargumentene mot sjablongbeskatningen er at en mister en av de viktigste styringsparametrene for næringsvirksomheten, nemlig regnskapet. En annen innvending mot å innføre sjablongbeskatning, er at det vil være vanskelig å fastsette korrekte parametre som grunnlag for beskatningen. Verdsetting av parametrene må også variere med ulike faktorer slik som for eksempel geografisk beliggenhet. Et eksempel hvor geografisk beliggenhet kan ha stor betydning for resultatet er cafédrift i Nord-Sverige kontra i de mest besøkte stedene i sentrum av Stockholm. Skulle en sjablongbeskatning her bli riktig og rettferdig måtte den bygge på en hel rekke parametre som måtte verdsettes ulikt i ulike situasjoner.

Selv om en sjablongbeskatning kan føre til en del unøyaktigheter, må en veie dette opp med de totale besparelser en fornuftig sjablongbeskatning vil kunne medføre både for næringslivet og for det offentlige.

4.3 Skatteregnskap i Norge

Et forretningsregnskap skal ikke overvurdere den økonomiske situasjonen i foretaket. Regnskapsprinsippet kobles derfor sammen med forsiktighetsprinsippet slik at inntekter skal inntektsføres først når de er helt sikre, mens utgifter skal tas med i regnskapet allerede når det er sannsynlig at de vil inntreffe.

Skattereformen av 1992 innførte vesentlige endringer når det gjelder bruk av periodiseringsprinsipp ved beskatningen. Før 1992 skulle virksomheter som hadde full regnskapsplikt som hovedregel foreta periodiseringen etter regnskapsprinsippet både i forretningsregnskapet og ved ligningen. Virksomheter med begrenset regnskapsplikt kunne benytte kontantprinsippet.

Regnskapsprinsippet skal fortsatt brukes i forretningsregnskapet av foretak som har full regnskapsplikt. Ved ligningen skal realisasjonsprinsippet benyttes både av foretak med full regnskapsplikt og av foretak med begrenset regnskapsplikt. Foretak med begrenset regnskapsplikt, for eksempel de aller fleste landbruksforetak, skal bare utarbeide regnskap som tilfredsstillende skatte- og merverdiavgiftsregelverkets krav.

Realisasjonsprinsippet innebærer at inntekts- og utgiftsføring skjer det året den skattepliktige inntekten eller den fradragsberettigede utgiften realiseres. En inntekt anses å være realisert når en har fått et ubetinget krav på inntekten, mens en utgift anses tilsvarende som realisert når en har fått en ubetinget forpliktelse til å dekke den. Verdistigning eller verdinedgang får da ingen inn-

virkning på skattyterens inntektsgrunnlag så lenge eiendelen eller forpliktelsen ikke er realisert. Realisasjonsprinsippet skiller seg fra regnskapsprinsippet ved at forsiktighetsprinsippet ikke vektlegges. Utgiftene kan etter realisasjonsprinsippet ikke tas inn i regnskapet før de *virkelig* er inntrufne og ikke slik som etter regnskapsprinsippet at de skal tas inn når det er *sannsynlig* at de vil inntreffe. Realisasjonsprinsippet vektlegger følgelig sterkt symmetrien mellom periodiseringen av inntekts- og fradragsposter.

I Ot.prp. nr. 35 1990–91 «Skattereformen 1992» ble valget av realisasjonsprinsippet begrunnet slik av Finansdepartementet på sidene 104 og 105:

Departementet er enig med Aarbakkegruppen i at det vil medføre store fordeler å innføre realisasjonsprinsippet som hovedprinsipp for periodisering av inntekter og kostnader både i og utenfor næringsvirksomhet. De gjeldende periodiseringsregler må bære mye av ansvaret for de svakheter som dagens skattesystem er belastet med.

Realisasjonsprinsippet har store fordeler framfor både periodisering etter god regnskapsskikk og kontantprinsippet. Periodisering etter god regnskapsskikk gjør det på fradragssiden nødvendig med en rekke skjønsmessige verdiansettelser. Innføres realisasjonsprinsippet som hovedprinsipp for periodisering av inntekter og utgifter i næringsvirksomhet, vil det føre til at skattyterne og ligningsmyndighetene i langt større grad enn i dag får klare fakta å forholde seg til. Det vil utvilsomt forenkle ligningsmyndighetenes kontrollarbeid vesentlig. Den asymmetriske behandling av tidspunktene for inntekts- og utgiftsføring som periodiseringen etter god regnskapsskikk i dag gir anvisning på, har i tillegg i betydelig utstrekning gitt mulighet til oppbygging av skattekreditter. Det er et overordnet mål for skattereformen å begrense mulighetene til å bygge opp slike skattekreditter. Realisasjonsprinsippet gir bedre symmetri mellom inntekts- og utgiftsføring, og er derfor etter departementets mening bedre egnet som generelt periodiseringsprinsipp. Unntak fra realisasjonsprinsippet bør eventuelt ha klar hjemmel direkte i skatteloven, ikke tillates som resultat av skattelovens henvisning til god regnskapsskikk.

I tillegg til regnskapsloven og regelverket i skattelovgivningen, stiller også merverdiavgiftsloven krav til bestemte regnskaps- eller oppgjørsperioder. For avgiftsregnskapet er den generelle regelen at regnskapsperioden skal være to kalendermåneder (januar/februar, mars/april osv.). Dette gir følgelig seks avgiftsterminer i kalenderåret. Dersom den avgiftspliktige omsetningen er under en million kroner i året, kan det søkes om å levere årsterminoppgave i stedet for terminoppgave.

Næringsdrivende som i jordbruk, husdyrhold, hagebruk, gartneri og skogbruk produserer og omsetter egne produkter, skal levere årsoppgave i stedet for to månedersterminoppgave. Næringsdrivende i primærnæringene som også driver annen registreringspliktig næringsvirksomhet, må i utgangspunktet levere både omsetningsoppgave for primærnæringene og alminnelig omsetningsoppgave. Dersom næringsdrivende i primærnæringene har omsetning i annen virksomhet som ikke overstiger 30 000 kroner i året, kan denne omsetningen tas med på årsoppgaven.

Oppgaveplikten i merverdiavgiftsloven er nærmere diskutert i kapittel 17.

4.4 Regnskaps- og sjablongbeskatning av jordbruksinntekt i andre land

4.4.1 Tyskland

Hovedkilden for dette avsnittet er (Van der Veen et. al 2007).

Systemet for inntektsskatt i Tyskland bygger på syv inntektskategorier hvorav jord- og skogbruksinntekt (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) er en av dem. Det er tre metoder for å fastsette inntektsskattegrunnlaget i jordbruket. Hvilken metode som kan benyttes vil avhenge av en del faktorer.

Regnskap etter kontantprinsippet

Bønder behøver ikke å føre et ordinært regnskap, men nøye seg med et regnskap etter kontantprinsippet dersom:

- overskuddet er lavere enn 30 000 euro (ca. 240 000 kroner) og
- omsetningen er lavere enn 350 000 euro (ca. 2 800 000 kroner) og
- grunnverdien¹¹ for jordbruksarealet ikke overstiger 25 000 euro (ca. 200 000 kroner).

Tilsvarende ordning gjelder også for andre mindre næringsdrivende.

Regnskap etter regnskapsprinsippet

For landbruksforetak av en slik størrelse at et eller flere av punktene overstiger maksimalverdiene, må føre ordinært regnskap etter regnskapsprinsippet. Ca. 57 prosent av bøndene tilhører denne gruppen.

Inntekt etter enhetsverdi

Etter denne metoden blir den skattepliktige jordbruksinntekten beregnet ut fra fastsatte enhetsverdier i stedet for etter regnskapsdata. For å kunne bli beskattet etter denne metoden, må følgende punkter være oppfylte:

- Det må ikke foreligge regnskapsplikt (dvs. at kravene for å kunne bli lignet etter kontantprinsippet må bære oppfylte)
- Det må ikke være mer enn 50 dyreenheter på gården
- Det dyrkede arealet må ikke overstige 200 dekar
- Inntektene fra andre aktiviteter enn tradisjonelt jordbruk (skogbruk, vinproduksjon, fruktdyrking, handelsgartneri eller andre spesielle jordbruksproduksjoner) må ikke for hver enkelt aktivitet overstige 2000 DM¹²

Hovedprinsippet for denne ligningsmetoden er at det fastsettes en nettoinntekt per hektar jordbruksareal ut fra hvilken verdigruppe jorda settes i. I tillegg fore-

¹¹ Grunnverdien settes vesentlig lavere enn virkelig verdi.

¹² Verdien er oppgitt i tyske mark i og med at den er bundet til lovtekst som ikke er oppjustert til EURO

tas det en del korreksjoner i inntektsfastsettelsen ut fra andre kriterier. Ca. 14 prosent av de tyske bøndene blir beskattet etter denne metoden.

Ifølge (Van der Veen et. al 2007.) har de fleste bønder som benytter seg av denne metoden jord med en enhetsverdi mellom 1000 og 2000 DM per hektar. Dette gir en estimert inntekt på mellom 410 og 461 euro eller mellom ca. 3 300 og 3 700 kroner per hektar.

Forbundsregjering mente tidligere at inntektsfastsettelsen etter enhetsverdi medførte at bøndene som benyttet denne metoden, ble subsidiert da inntektsfastsettelsen ble for lav. I de senere års oversikt over skatteutgifter som settes opp av forbundsregjeringen, er inntektssystemet for landbruket med enhetsverdier utelatt slik at dette skattesystemet nå samlet antagelig ikke medfører noen form for subsidiering (OECD 2005). For den enkelte bonde kan inntektsfastsettelsen derimot både bli for lav og for høy. En må kunne forvente at en dyktig bonde vil tjene på systemet i forhold til en mindre dyktig bonde dersom de har jord til samme enhetsverdi.

I tillegg til de tre fastsettelsesmetodene ovenfor, fastsetter skattemyndighetene summarisk den skattepliktige jordbruksinntekten i det vesentlige på grunnlag av størrelsen på gården. Dette gjøres for ca. 6 prosent av de minste brukene.

4.4.2 Frankrike

Hovedkildene for dette avsnittet er OECD 2005 og Van der Veen et. al 2007.

I Frankrike er det syv kategorier av skattepliktig inntekt. Inntekt fra jordbruk¹³ utgjør en av disse kategoriene og det er egne regler for hver kategori for hvordan den skattepliktige inntekten blir beregnet. Etter de franske skattereglene er det familien og ikke det enkelte familiemedlem som i utgangspunktet er skattesubjektet. Den skattepliktige inntekten til alle familiemedlemmene (ektefeller og mindreårige barn) blir slått sammen og deretter fordelt etter en bestemt nøkkel på de enkelte familiemedlemmer for beskatning.

Som jordbruksinntekt regnes også 30 prosent av samlet inntekt fra tilleggsnæringer, men med et øvre tak på 30 000 euro (ca. 240 000 kroner).

Grunnlaget for beskatning av inntekt fra jordbruksvirksomhet, kan fastsettes etter tre prinsipp:

- Regnskapsføring
 - Ordinær bokføring (reel normal)
 - Forenklet bokføring (reel simplifié)
- Bruk av normtall (forfait collectif).

Ordinær bokføring (reel normal)

Dersom gjennomsnittlig omsetning inkludert tilskudd i en to-årsperiode overstiger 350 000 euro¹⁴ (ca. 2 800 000 kroner), må det føres regnskap ut fra de generelle retningslinjene slik som andre næringer. Dersom jordbruksinntekten er

¹³ Det er egne regler for skogbruk.

¹⁴ Fra og med 2004.

lavere enn 350 000 euro, kan den enkelte bonde likevel velge å bli beskattet etter dette prinsippet. Ca. 20 prosent av bøndene benytter dette skatteprinsippet.

Ved skatteberegningen gis det et inntektsfradrag på 20 prosent i jordbruksinntekten dersom regnskapet blir ført ved et regnskapskontor. Fradragsordningen gjelder bare dersom det føres fullstendig regnskap. Ordningen omfatter også andre selvstendige næringsdrivende slik at dette ikke er noen særregel for jordbruket.

Forenklet bokføring (reel simplifié)

Dersom gjennomsnittlig jordbruksinntekt er mellom 76 000 euro (ca. 608 000 kroner) og 350 000 euro, kan regnskapet føres etter kontantprinsippet.

Bruk av normtall (forfait collectif)

Etter denne metoden blir jordbruksinntekten fastsatt etter normtall og ikke ut fra faktisk inntekt. Denne metoden kan benyttes dersom gjennomsnittlig jordbruksinntekt for to år er mindre enn 76 000 euro (ca. 608 000 kroner). Denne metoden skal også brukes de to første årene etter oppstart av et jordbruksforetak. Det er valgfritt for den enkelte bonde om han i stedet for å bruke normtall velger å føre regnskap, enten ordinært eller forenklet. Ca. 60 prosent av de franske bøndene blir beskattet etter dette prinsippet.

Normtallberegningen består av to faser. I første fase utarbeides det en form for totalregnskap for hvert enkelt departement (fylke) hvor det tas hensyn til jordbruksstrukturen og vilkårene for å drive jordbruk i de forskjellige departementene. I neste fase blir foretas inntektsvurderingen for det enkelte bruk ut fra antall hektar egen og leid jord, antall husdyr etc.

4.4.3 Italia

Inntekstskatten for jordbruk og skogbruk blir skrevet ut på grunnlag av eiendommens verdisetting i et landregister. Denne verdien er estimert ut fra gjennomsnittsverdier for jord og bygninger hvor det er nedlagt et «normal» arbeidsforbruk og en «normal» kapitalmengde (Andersen et. al 2002 side 84). Verdien i landregisteret er satt meget lavt slik at jord- og skogbruk blir gunstig beskattet (Parsche et. al 2000, side 72).

Inntektsskatten (Imposta sul reddito depression persone fisiche -. IRPEF) for fysiske personer er en statsskatt, men siden 1998 er en del av IRPEF ført tilbake til regionene og kommunene. Juridiske personer betaler også inntektsskatt til staten ((Imposta sul reddito delle persone giuridiche), men det er visse skattefritak for diverse kooperative foretak innenfor bl.a. landbruk og småskala fiskerivirksomhet.

4.4.4 Sverige

Fram til 1999 var jordbruket underlagt en egen bokføringslov (*Jordbruksbokføringslagen av 1979*). Denne loven ble opphevet 1999 slik at nå gjelder den generelle *bokføringslagen* også for jordbruksforetak. Virksomheter med en netto-

omsetning som normalt ikke overstiger 3 millioner svenske kroner i året kan benytte kontantprinsippet og foreta en forenklet bokavslutning¹⁵.

¹⁵ Beløpsgrensen ble kraftig forhøyet med virkning for inntektsåret 2007.

5 Beskatning i ulike tidsperioder

Evnen til å betale skatt vil endre seg blant annet avhengig av den utviklings-situasjon et foretak befinner seg i. Samfunnet vil også ofte være tjent med at yngre personer etablerer seg som næringsdrivende og at eldre personer overlater igangværende virksomheter til nye krefter. Skattesystemet kan være med på å påvirke nyetablering og generasjonsskifte når det gjelder næringsvirksomhet. I dette kapitlet er det skissert fem ulike tidsperioder og forslag til eventuelle spesielle skatteordninger i disse periodene.

5.1 Førperioden

I mange tilfeller vil det være aktuelt å opparbeide seg kapital før en overtar en næring. En slik opparbeidelse av kapital kan knyttes til gunstige skatteordninger for oppsparing under forutsetning av at den oppsparte kapitalen med skattefordel blir investert i næringsvirksomhet. Flere land har slike ordninger; bl.a. Danmark (etableringskonto).

5.1.1 Den danske etableringskontoordningen

For å gjøre det letter å starte egen bedrift, har Danmark i flere år hatt en ordning hvor lønsmottakere kan foreta oppsparing på en egen etableringskonto hvor innsatte beløp kan trekkes fra i den skattepliktige inntekten. Ordningen er generell uansett hvilken næring en ønsker å opprette virksomhet i.

Alle lønsmottakere som ikke er fylt 67 år ved utgangen av inntektsåret og som er fullt skattepliktige til Danmark, kan opprette en etableringskonto¹⁶. Tidligere gjaldt ordningen bare for personer under 40 år. Innestående midler på kontoen kan brukes både til etablering av ny virksomhet og til overtakelse av igangværende virksomhet. Virksomheten kan være organisert som enkeltpersonforetak, som ansvarlig selskap eller som aksjeselskap. Innestående midler kan også benyttes til etablering av virksomhet som skal drives av ektefelle.

Minimumsbeløpet for avsetning i året er 5 000 kroner og maksimumsbeløpet er 40 prosent av nettolønnen, men det er likevel alltid anledning til å innbetale inntil 100 000 kroner på etableringskontoen¹⁷.

En del nyetablerere vil fortsette med lønnet arbeid i hvert fall de første årene etter oppstart av ny virksomhet. Dersom en har opprettet etableringskonto minst

¹⁶ Dersom lønsmottakere som er under 18 år ønsker å opprette en etableringskonto, må de innhente godkjenning av verge.

¹⁷ Dersom en tilsvarende ordning innføres i Norge, bør innbetalingene på kontoen føres til fradrag i alminnelig inntekt og ikke i personinntekten. En eventuell innbetaling på konto vil da ikke ha innvirkning for trygderettighetene i og med at de er knyttet til personinntekt og ikke alminnelig inntekt.

ett år før oppstart av egen virksomhet, vil en kunne fortsette å sette av på kontoen etableringsåret og de fire påfølgende årene¹⁸. I etableringsåret og i de påfølgende fire årene gjelder de samme begrensningene for avsetningens størrelse, men avsetningsgrunnet omfatter nå også overskuddet i næringsvirksomheten.

Avsatte midler skal settes inn på særlig konto i bank. Rentene på etableringskontoen inngår ikke i etableringskontoen, men kan fritt heves som ordinære skattepliktige renteinntekter.

Når de avsatte midlene investeres i det nye foretaket, skal de brukes til *forlodsavskrivninger* (engangsnedskrivninger) av driftsmidlene. Ordningen med etableringskonto er følgelig en ordning som bedrer likviditeten ved start av virksomhet i og med at den reduserer beskatningen både i avsetningsperioden og i investeringsperioden mot at beskatningen øker tilsvarende senere i og med at senere avskrivningsgrunnlag blir redusert eller helt fjernet. De danske *forlodsavskrivningene* er omtalt i kapittel 15 Avskrivninger.

Dersom de avsatte midlene benyttes til å kjøpe aksjer eller andeler i selskaper, skal eierandelen for den som benytter midler fra etableringskontoen, utgjøre minst 25 prosent av selskapet. Det er også krav om at selskapet skal drive aktiv næringsvirksomhet.

5.2 Etableringsperioden

Etableringsperioden er ofte preget av liten inntjening kombinert med høye utbetalinger. Perioden kan være så arbeidskrevende at det er ofte mindre muligheter til å hente inn inntekter fra beskjeftigelse utenfor bruket. Spesielle lempelige skatteordninger i denne perioden vil derfor ha begrenset effekt slik at støtten heller bør skje mer målrettet i form av tilskuddsordninger eller tilgang til gunstige låne- og renteordninger.

Tilleggsavskrivninger i etableringsperioden vil i de fleste tilfeller føre til en mindre gunstig skattevirkning av avskrivningene over lengre tid. Ved å framføre en større del av det totale avskrivningsbeløpet til etableringsperioden, vil en større del av avskrivningene bli foretatt i en periode med lav marginalsatt¹⁹ samtidig som grunnlaget for jordbruksfradraget blir redusert. Dette gjelder også ved bruk av en eventuell etableringskonto slik som skissert i forrige avsnitt.

For å illustrere dette forhold nærmere er det i tabellene 5.1 og 5.2 foretatt skatteberegning før og etter en tenkt tilleggsavskrivning.

¹⁸ Men senest det året kontoinnehaveren fyller 66 år.

¹⁹ Dvs. i en periode hvor personinntekten ligger under grenseverdien for å betale toppskatt.

Tabell 5.1 Skatteberegning uten tilleggsavskrivning

Næringsinntekt i jordbruket	kr 150 000
– Jordbruksfradrag: kr 54 200 + kr (150 000 – 54 200) * 0,32	kr 84 856
Alminnelig inntekt	kr 65 144
– Personfradrag	kr 38 850
Grunnlag for beskatning av alminnelig inntekt	kr 26 294
Skatt på alminnelig inntekt: kr 26 294 * 0,28	kr 7 362

Tabell 5.2 Skatteberegning med tilleggsavskrivning

Næringsinntekt i jordbruket før tilleggsavskrivning	kr 150 000
– Tilleggsavskrivning	kr 20 000
Næringsinntekt i jordbruket etter tilleggsavskrivning	kr 130 000
– Jordbruksfradrag: kr 54 200 + kr (130 000 – 54 200) * 0,32	kr 78 456
Alminnelig inntekt	kr 51 544
– Personfradrag	kr 38 850
Grunnlag for beskatning av alminnelig inntekt	kr 12 694
Skatt på alminnelig inntekt: kr 12 694 * 0,28	kr 3 554

Med en tilleggsavskrivning på 20 000 kroner som i dette eksemplet, vil skatten på alminnelig inntekt bli redusert med 3 808 kroner. I tillegg kommer en reduksjon i folketrygdavgiften på 1 560 kroner. I og med at tilleggsavskrivningene også reduserer grunnlaget for jordbruksfradraget, vil en eventuell åpning for tilleggsavskrivninger ha mindre skattegunstig virkning for jordbruket enn for andre næringer som ikke har et slikt spesielt fradrag. Uten jordbruksfradrag vil en tilleggsavskrivning på 20 000 kroner medføre en reduksjon av skatten på 5 600 kroner; – dvs. 1 792 kroner mer enn i jordbruket med jordbruksfradrag. En tilleggsavskrivning vil også føre til en noe større reduksjon i folketrygdavgiften for andre næringer i og med at satsen for folketrygdavgift er høyere i næringer utenom primærnæringene.

Uten tilleggsavskrivninger i etableringsperioden vil en større del av avskrivningene bli foretatt i senere perioder hvor den skattepliktige inntekten ofte er høyere slik at marginals-katten også blir høyere. Inntekten i disse periodene vil ofte komme både fra jordbruket og fra andre inntektskilder slik at selv om jordbruksinntekten er lav vil likevel den samlede skattepliktige inntekten kunne bli så høy at den passerer nedre grense for toppskatt.²⁰ Dersom jordbruksinntekten i en senere periode overstiger det maksimale grunnlaget for jordbruksfradrag, vil heller ikke avskrivningsbeløpet redusere nytten av jordbruksfradraget.

En del land har innført skattemessige særordning for bønder eller andre selvstendig næringsdrivende i etableringsperioden. I Frankrike kan unge bønder som starter jordbruksvirksomhet, redusere den skattepliktige inntekten fra nærings-

²⁰ Dette hadde riktignok større betydning tidligere hvor skattesystemet både var mer progressivt og hadde flere trinn på skattestigen.

virksomheten med 50 prosent de første fem årene etter oppstartingen. Dersom inntekten blir fastsatt etter normtall²¹, gjelder ordningen ikke. Ordningen omfatter også andre selvstendige næringsdrivende (OECD 2005).

I Irland er bønder som er under 35 år fritatt fra å betale dokumentavgift (Stamp Duty) ved kjøp av jord. Fritaket er betinget av at kjøper har en viss jordbruksmessig utdanning og at han underskriver en erklæring om at han i de første fem årene vil bruke minst 50 prosent av sin arbeidstid i jordbruket og at han i denne perioden ikke vil selge jorda videre.

5.3 Driftsperioden

Det er i denne perioden jordbruksinntekten vanligvis er høyest. Det vil også i denne perioden være aktuelt med nyinvesteringer for å holde driftsapparatet ved like. Jordbruksinntekten er vanligvis høyest i denne perioden og i en del tilfeller så høy at den gir grunnlag for maksimalt jordbruksfradrag. Avskrivningene vil i slike tilfeller ikke ha negativ virkning for jordbruksfradraget slik de vil ha det ved lavere jordbruksinntekt.

En god del av gjeldsbelastningen er nå nedbetalt slik at innføring av lettelser i formuesskatten vil være gunstig.

Det er også i denne perioden gunstig å utnytte de muligheter som måtte finnes for pensjonssparing for selvstendig næringsdrivende. Etter dagens ordning kan sparebeløp og gebyrer knyttet til pensjonsavtalen, trekkes fra i næringsinntekten. Dette kan medføre en skattebesparelse på i underkant av 50 prosent av kostnadene knyttet til pensjonsavtalen. Når pensjonsbeløpet blir utbetalt, vil det bli beskattet som personinntekt. En del av det skattebeløpet som spares i innbetalingsårene, er følgelig bare en skattekreditt som må tilbakebetales i utbetalingsårene. En del av skattefritaket er reelt i og med at trygdeavgiften er lavere på trygdeutbetalinger enn på næringsinntekt i tillegg til at det ofte ikke er aktuelt med toppskatt når sparebeløpet utbetales.

Ingen spesielle særordninger.

5.4 Avslutningsperioden

Fram til og med 2004 var det generelt fritak for gevinst ved salg av alminnelig gårdsbruk og skogbruk etter ti års eiertid. Dette ble endret med virkning fra og med 1. januar 2005 slik at gevinst ved salg ut av familien ble skattepliktig på lik linje med salg av annen næringsvirksomhet.²² Familien defineres her som de som er arveberettiget etter arvelovens ordlyd; dvs. slektninger til og med søskenbarn. Skattefritaket gjelder ikke bare ved overdragelse til *nærmeste* arveberettiget, men også overdragelse til alle som arveloven definerer som arveberettigede. For at det

²¹ Se kapittel 4.4.2

²² Det opprinnelige forslaget gikk ut på at det heller ikke skulle være noe skattefritak ved salg innenfor familien

skal være skattefritak for gevinsten ved salg innenfor familien må ikke vederlaget overstige tre fjerdedeler av antatt salgsverdi.

Den 21. desember 2005 fastsatte Finansdepartementet regler for sjablongmessig oppregulering av inngangsverdien for alminnelig gårdsbruk eller skogbruk for eiendommer som før 2005 kunne vært solgt uten gevinstbeskatning. Oppreguleringen omfatter bare den delen av kostprisen som omfatter ikke-avskrivbare eiendeler slik som jord skog og eventuell kårbolig. Våningshuset er ikke avskrivbart, men omfattes likevel ikke av oppskrivningsadgangen.

Ved salg av gårdsbruk ut av familien medfører skatteendringen i 2005 at salgsvederlaget etter skatt er blitt redusert. Skatteendringen kan derfor medføre at eldre eiere blir sittende med gården unødig lenge dersom det ikke er familie-medlemmer som ønsker å overta gården.

Gården har fungert både som arbeidsplass og som bolig. Ved salg av gården må den tidligere eier gå til anskaffelse av ny bolig. Selv i de tilfeller hvor det gjennomføres et generasjonsskifte ved at et av barna eller en annen nær slektning overtar gården, er det mer og mer vanlig at tidligere eier ønsker å flytte fra gården og etablere seg på nytt mer sentralt i kommunen eller andre steder i landet eller utlandet. Den gamle kårordningen er i mange tilfeller på veg ut. I forhold til den pris som kan oppnås ved salg av gården, vil anskaffelse av ny bolig ofte bli forholdsmessig dyr.

En gjeninnføring av skattefritaket ved salg av landbrukseiendom ut av familien etter 10 års eiertid, vil kunne være en stimulans til at eldre bønder selger eiendommen til nye brukere eller som tilleggsjord til naboer.

6 Næringsbegrepet og endring av kapitalinntekt til næringsinntekt

6.1 Begrepet næringsvirksomhet

Vi kan dele inntektsgivende kilder inn i følgende kategorier:

- Næringsvirksomhet
- Ansettelsesforhold
- Trygdeinntekter
- Passiv kapitalavkastning
- Ikke-økonomisk virksomhet.

I denne rapporten er det kun av interesse å drøfte næringsvirksomhet og passiv kapitalavkastning.

I skatteloven er det ingen entydig definisjon av hva som er næringsvirksomhet. Det legges vekt på en rekke forskjellige vilkår for å vurdere om en inntektsgivende aktivitet skal anses som næringsvirksomhet:

- Virksomheten må innebære aktivitet
- Virksomheten må ta sikte på å ha en viss varighet
- Virksomheten må ha et visst omfang
- Virksomheten må være egnet til å gi overskudd
- Virksomheten må drives for skattyterens regning og risiko.

Skattereformen av 1992 la opp til skille mellom passive og aktive eiere. Pga. den store forskjellen i beskatning av disse to eierkategoriene, ble det ofte foretatt tilpasninger slik at eierskapet ble passivt. Skillet mellom aktive og passive eiere ble opphevet i den siste skattereformen slik at beskatningen nå er uavhengig av om eieren deltar aktivt i drifta eller ikke. For selskaper beregnes det ikke lenger personinntekt slik at eierandelen og eieraktiviteten i selskapet ikke har noen betydning ved skatteberegningen.

Næringsbegrepet er viktig i skattesammenheng og det er flere forhold som det er interessant å drøfte i denne sammenheng. Dette gjelder for eksempel beskatning av gevinst ved salg av fast eiendom.

6.2 Beskatning av gevinst og tap på driftsmidler

Det er en grunnleggende prinsippforskjell mellom den tidligere delingsmodellen og den nåværende skjermingsmetoden (foretaksmodellen) for enkeltpersonforetak. I delingsmodellen ble det foretatt et skille mellom den delen av virksomhetens overskudd som skrev seg fra arbeidsinnsatsen og den delen som skrev seg fra avkastning på kapital. Ved innføring av skjermingsmetoden for enkeltpersonforetak ønsker en å beskatte som personinntekt den delen av virksomhetsinntekten som overstiger foretakets risikofrie avkastning. Den risikofrie avkastningen blir beskattet flatt som alminnelig inntekt. I og med at gevinster og tap er en del av inntekten fra virksomheten, inngår disse i personinntekten. Gevinst ved salg av driftsmidler i enkeltpersonforetak har følgelig endret karakter fra å være kapitalinntekt med flat beskatning til å bli ordinær næringsinntekt med full beskatning.

I det nye skattesystemet ønsker en mest mulig nøytralitet i beskatningen av enkeltpersonforetak og selskaper. Gevinst eller tap på salg av driftsmidler i selskaper inngår også i inntektsgrunnlaget for selskaper. Riktignok blir overskuddet i et selskap alltid beskattet flatt som alminnelig inntekt, men den del av overskuddet som blir tatt ut av selskapet blir beskattet som alminnelig inntekt en gang til slik at den flate skattesatsen på denne delen av overskuddet blir $[28 \% + (100 - 28) * 28 \%$] 48,16 prosent.

6.2.1 Gevinstbeskatning ved salg av fast eiendom

Gevinst ved salg av fast eiendom utenom næring, blir betraktet som kapitalinntekt med flat beskatning på 28 prosent²³. Dersom salget skjer i næringsvirksomheten, inngår gevinsten nå som en del av næringsinntekten, mens den før siste skattereform ble regnet som kapitalinntekt. I et enkeltpersonforetak vil dette medføre trygdeavgift og eventuell toppskatt²⁴. Ved tomtsalg vil gevinsten kunne bli så høy at en ofte kommer over det øverste trinnet for toppskatt. Skattesatsen vil da bli 47,8 prosent²⁵ i forhold til 28 prosent dersom salget ikke ble betraktet som næringsinntekt. I og med at salget skjer til tomtepris, vil adgangen til å oppregulere inngangsverdien falle bort²⁶. Oppreguleringsadgangen gjelder kun salg som foregår til vanlig jordbruks- eller skogbrukspris. Dersom selger er et ansvarlig selskap eller aksjeselskap, vil også salgsgevinsten være en del av næringsvirksomheten, men blir bare beskattet med 28 prosent inntil gevinsten inngår i utbetalt utbytte til eierne. I et selskap er det følgelig anledning til å bruke

²³ Det ses her bort fra de spesielle reglene som gjelder ved salg av bolig eller fritidseiendom.

²⁴ Næringsinntekten blir slått sammen med eierens andre inntekter; - for eksempel lønnsinntekt, slik at en ekstra økning av næringsinntekten kan få betydning for toppskatten selv om næringsinntekten ellers er lav.

²⁵ Det er her regnet med en folketrygdavgift på 7,8 prosent. Dersom gevinsten skriver seg fra næringsseiendom utenfor landbruket, vil toppskatten kunne bli 51,0 % i og med at trygdeavgiften da vil være 11,0 prosent.

²⁶ Se avsnitt 5.4 Avslutningsperioden.

salgsgevinsten til å investere i selskapet etter at den kun er beskattet med 28 prosent.

Gevinsten ved salget kan føres på gevinst- og tapskonto slik at den blir delt til beskatning over inntil fem år. Dette er særlig gunstig ved salg i enkeltpersonforetak i og med at skatten er progressiv for eieren dersom samlet personinntekt kommer over grensene for toppskatt.

Gevinsten ved salg av tomter fra et enkeltpersonforetak som driver virksomhet i skattemessig forstand vil inngå i beregning av personinntekten dersom det solgte arealet har inngått som en del av et driftsmiddel i virksomheten. Det er nå ikke lenger noe krav om at arealet må *ha virket* i næringen; – for eksempel ved beiting eller avvirkning av skog. I praksis vil derfor alt areal på en jordbruks- eller skogbrukseiendom bli betraktet som driftsmiddel i næring uavhengig av om deler av det ikke har vært brukt i næringsvirksomheten.

Dersom jordbruksarealet blir bortleid og jordbruksvirksomheten blir nedlagt og skogen avvirket i sin helhet, vil eieren (i hvert fall etter en tid) kunne selge tomter med 28 prosent kapitalbeskatning. Det drives nå ingen næringsvirksomhet slik at tomtearealet ikke inngår som driftsmiddel i næring. Dette går fram av en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet (Skattedirektoratet 2006).

6.2.2 Spesielt unntak for landbruket

Fra og med 2008 er det for landbruket innført et særskilt unntak fra de generelle reglene om beskatning av tomtegevinster i næring. Begrunnelsen for å innføre et slikt unntak er beskrevet slik i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008):

Innføringen av skjermingsmetoden fra 2006 innebærer et nytt beskatningsprinsipp sammenliknet med den tidligere delingsmodellen. Mens delingsmodellen skulle dele avkastningen i arbeids- og kapitalavkastning, skal skjermingsmetoden sørge for at den risikofrie avkastningen på investert kapital skjermes for ekstra beskatning. Skjermingsmetoden er vesentlig for at sammensetningen av investeringene og finansieringen av disse ikke skal påvirkes av skattereglene. I tillegg binder skjermingsmetoden sammen de ulike organisasjonsformene på en slik måte at eiere av aksjeselskap, deltakerlignet selskap og enkeltpersonforetak langt på vei likebehandles.

Innføringen av skjermingsmetoden har bl.a. medført en viss, skjerpet beskatning ved grunneiers salg av tomt som anses som driftsmiddel i næring. Det skyldes at gevinst på slikt næringssalg nå ikke bare inngår i alminnelig inntekt, men også blir personinntekt (bruttoskattegrunnlag), som ilegges trygdeavgift og eventuell toppskatt. Næringsgevinsten kan inntektsføres over gevinst- og tapskonto slik at inntekten kommer til beskatning over flere år.

Målet med skattereformen, herunder innføringen av skjermingsmetoden, var å sikre større grad av skattemessig likebehandling av personer på samme inntektsnivå, uavhengig av hvordan inntekten er opptjent. Reformen innebærer dermed nødvendigvis at enkelte som tidligere ble lempelig skattlagt sammenliknet med andre med tilsvarende inntekt, får en viss skatteskjerpelse.

Departementet mener at reglene for gevinstbeskatning i næring nå i utgangspunktet fungerer godt. For å redusere skattleggingen av moderate gevinster fra realisasjon av tomt i landbruket, er det imidlertid ønskelig å unnta gevinster under en viss grense fra den bruttobeskatning som følger av skjermingsmetoden for enkelt-

personforetak. Departementet foreslår derfor at gevinst ved salg av tomt i enkelt-personforetak i landbruket skattlegges som kapitalinntekt dersom samlet årlig gevinst fra slik realisasjon er inntil 150 000 kroner. Dette vil i første rekke komme enkeltstående, moderate tomtesalg i landbruket til gode. Etter departementets forslag vil større tomtegevinster enn dette i næringen fortsatt skattlegges i sin helhet etter prinsippene i skjermingsmetoden. Beløpsgrensen på 150 000 kroner blir altså ikke noe fradrag som reduserer beskatningen av en tomtegevinst over grensen. Suksessive tomtegevinster samme år i næringen legges sammen ved anvendelsen av beløpsgrensen. Gevinster i forskjellige år legges ikke sammen, heller ikke om de innvinnes på grunnlag av en samlet salgsplan. Det er årets gevinstbeløp før føring på gevinst- og tapskonto i næringen som avgjør om det blir bruttoskatteplikt eller ei for den inntektsføring som over tid skal skje fra kontoen.

Dersom samlet gevinst ved realisasjon av tomter i kalenderåret ikke overstiger 150 000 kroner²⁷, så skal gevinsten beskattes som kapitalinntekt med 28 prosent flat skatt og ikke som personinntekt med trygdeavgift og eventuell toppskatt. Grenseverdien er absolutt slik at dersom gevinsten overstiger 150 000 kroner i ett kalenderår, så må hele gevinsten bruttobeskattes som personinntekt i næring. Hvert enkelt kalenderår betraktes for seg slik at dersom et tomteareal selges over flere år, så må en betrakte gevinsten det enkelte år isolert for å avgjøre om gevinsten eventuelt skal betraktes som kapitalinntekt.

Advokat Bangen i Norges Bondelag skriver i skattemelding nr. 12 2007 fra Norges Bondelag at endringen vil ha begrenset betydning da svært få gevinster er så lave som 150 000 kroner på grunn av lave inngangsverdier og høye tomtepriser. Etter Bangens mening var forslagstillernes intensjon trolig å oppnå fritak for gevinster på inntil 150 000 kroner per år *etter* føring over gevinst- og tapskonto, slik at samlede gevinster inntil 750 000 kroner kunne inntektsføres uten bruttoskatt over fem år. Endringen ville da ha fått en viss effekt for næringen. Forslaget ble imidlertid bevisst innstrammet eller innskrenkende tolket av departementet.

Den nye lovbestemmelsen er nedfelt i skatteloven § 12–11 (beregning av personinntekt) fjerde ledd:

For enkeltpersonforetak beregnes ikke personinntekt av gevinst ved realisasjon av tomt fra alminnelig jordbruk eller skogbruk, når gevinsten ikke overstiger 150 000 kroner i inntektsåret. Dette omfatter gevinst som går inn under § 9–3 åttende ledd bokstav a, eller samme ledd bokstav d for så vidt gjelder vederlag bestemt av tomteverdi.

Med tomt regnes også arealer som avhendes til tomtepris for å brukes til industrielt formål, golfbane etc. Dette går fram av Skatteloven § 9–3 åttende ledd bokstav a:

Som tomt regnes også hel eller større del av en eiendom, også bebygd areal, når grunnen etter sin beliggenhet og naturlige beskaffenhet finnes egnet for bygging av

²⁷ Det er gevinsten før eventuell overføring til gevinst- og tapskontoen som ikke må overstige 150 000 kroner.

boliger, fritidsboliger mv., eller for utnyttelse til industrielt eller annet forretningsmessig formål o.l., og det må antas at vederlaget i vesentlig grad er bestemt ved muligheten til å bruke grunnen til formål som nevnt.

Areal som selges med sikte på videre utnyttelse til landbruksdrift av den nye eieren, faller utenom tomtedefinisjonen slik at fritaket for bruttobeskatning av gevinsten ikke vil gjelde for slikt salg. Selv om gevinsten per arealenhet er vesentlig lavere for arealer som selges til jordbrukspris enn for arealer som selges til tomtepris, burde etter min mening fritaket for bruttobeskatning også gjelde i slike tilfeller.

6.3 Sjablongregel for utleie av boliger/næringsareal

For utleie av boliger og næringsareal har det blitt etablert en ligningspraksis uten direkte lovhjemmel at utleie av inntil fem utleieboliger eller inntil 500 kvm næringsareal ikke blir betraktet som næringsvirksomhet. Disse grenseverdiene skal ikke følges helt slavisk da også andre faktorer må vurderes; – f.eks. størrelsen på utleieinntekten og innsatsen i forbindelse med utleievirksomheten. Økonomisk vil det være stor forskjell mellom å leie ut 500 kvm til forretningsdrift i sentrum av en større by og utleie av en tidligere driftsbygning som lagerlokale. Sjablongregelen slik den beskrives i Lignings-ABC, burde derfor utdypes noe mer.

Ektefeller betraktes som to frittstående skattytere slik at dersom de driver hver sin adskilte utleievirksomhet, gjelder de forannevnte grenseverdier for hver av ektefellene. Dersom de eier hver sine utleieobjekter, men driver utleievirksomheten i fellesskap, er det grenseverdiene for den *samlede utleievirksomheten* som gjelder. Dersom en skattyter driver utleievirksomhet både direkte og gjennom et ansvarlig selskap, blir de to virksomhetene vurdert hver for seg for å avgjøre om det drives næringsvirksomhet.

6.4 Sjablongregler for skogbruk?

I Norge er det en hel rekke svært små skogeiendommer. Disse skogeiendommene skal lignedes særskilt dersom den årlige tilveksten er over 3–5 m³. Dersom den årlige tilveksten er lavere enn dette, regnes skogen som husbehovsskog og lignedes sammen med jordbruket.

Etter lignings-ABC skal skogbruk vurderes etter de vanlige reglene som er nevnt ovenfor for å avgjøre om virksomheten er næringsvirksomhet eller ikke. I lignings-ABC legges det vekt på skogbrukets spesielle beskaffenhet, slik at kravet til aktivitet, økonomisk avkastning mv. må vurderes over en vesentlig lengre tidsperiode enn hva som er normalt for andre virksomheter.

I praksis kan en skog med en årlig tilvekst over 3–5 m³ bli betraktet som næringsvirksomhet. Denne grenseverdien burde nå heves vesentlig etter modell av sjablongreglene for utleie av boliger og næringsareal. En årlig tilvekst på 50 m³

kunne være rimelig som nedre grense for når skogbruk skal behandles som næringsvirksomhet.

En endring slik som foreslått her, vil imidlertid kunne få følger for andre skatteforhold. Dette vil for eksempel kunne gjelde anledningen til å oppjustere inngangsverdien for skogeiendommen ved beregning av gevinst ved salg og skattefritaket som gjelder ved familieoverdragelse av alminnelig gårdsbruk og skogbruk.

6.5 Festeinntekter

Inntekter fra tomtefeste er skattepliktig som kapitalinntekt og skal følgelig beskattes flatt med 28 prosent. Det foreligger flere bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet om at til dels store festeinntekter ikke skal inngå i personinntekten men bare i alminnelig inntekt, for eksempel BFU 44/06, 15/06 og 03/06.

7 Beskatning av ulike eierformer i næringslivet

Dagens skattesystem for næringsbeskatning bygger på fire modeller:

- Aksjonærmodellen (AS, ASA)
- Deltakermodellen (ANS, DA)
- Foretaksmodellen (ENK)
- Fritaksmetoden (utbytte/utdeling mellom selskaper).

Dette kapitlet vil i det alt vesentlige konsentrere seg om enkeltpersonforetak og dermed foretaksmodellen. Foretaksmodellen og virkningen av den i landbruket, blir videre behandlet i kapittel 18 med konkrete beregninger.

7.1 Skatt ved ulik organisasjonsform

Slik de ulike skattemodellene er utformet, blir skatteberegningen ulik for ulike foretaksformer. Inntekten fra enkeltpersonforetak (foretaksmodellen) blir beskattet både som alminnelig inntekt og som personinntekt. I de andre modellene blir all inntekt regnet som alminnelig inntekt. Skattesatser for de ulike modellene er vist i tabell 7.1. I tillegg til skatteprosenten for ulike foretaksformer, viser tabell 7.1 også skatteprosenten for inntekt fra passiv kapitalplassering.

Tabell 7.1 Skattesatser ved ulik organisasjonsform

Foretaksform	Skatt på alminnelig inntekt	Trygdeavgift	Toppskatt		Skatt på uttak	Maksimal skatteprosent
			Trinn 1	Trinn 2		
Enkeltpersonforetak i primærnæring	28 %	7,8 %	9,0 %	12,0 %	Nei	35,8 %, 44,8 %, 47,8
Andre enkeltpersonforetak	28 %	11,0 %	9,0 %	12,0 %	Nei	39,0 %, 48,0 %, 51,0 %
Selskap (ANS/DA og AS)	28,0 %	Nei	Nei	Nei	$(100-28)*0,28\%$ = 20,16%	28,0 %, 48,16 %
Passiv kapitalplassering	28,0 %	Nei	Nei	Nei	Nei	28,0 %

For eiere av et enkeltpersonforetak i primærnæringene vil maksimal skatteprosent være 35,8 prosent dersom personinntekten er lavere enn første trinn i toppskatten, 44,8 prosent dersom personinntekten ligger mellom første og andre trinn i toppskatten. Dersom personinntekten overstiger grensen for øvre trinn i toppskatten, vil den marginale skattesatsen bli 47,8 prosent.²⁸

Et aksjeselskap er eget skattesubjekt mens det er eierne som er skattesubjekt i et ansvarlig selskap. Størrelsen på maksimal skattesats er uavhengig av størrelsen på uttaket og kun avhengig av om overskuddsmidlene blir værende i foretaket eller tatt ut. Den del av overskuddet som blir stående i foretaket, blir beskattet flatt med 28 prosent, mens det påløper ytterligere 28 prosent skatt på den delen av overskuddet som blir tatt ut av selskapet. Overskuddet skal da først reduseres med den skatten som allerede er påløpt. Det skal ikke betales trygdeavgift uavhengig av om overskuddet blir stående i selskapet eller om det blir tatt ut. Dette gjelder både aksjeselskaper og ansvarlige selskaper.

I ansvarlige selskaper og aksjeselskaper, kan eierne ta ut arbeidsgodtgjørelse for det arbeidet de har utført i selskapet. Ved uttak fra aksjeselskap blir arbeidsgodtgjørelsen beskattet som lønnsinntekt hos den som mottar arbeidsgodtgjørelsen og selskapet må betale arbeidsgiveravgift. Ved uttak fra ansvarlig selskap blir situasjonen langt på vei den samme, men selskapet betaler ikke arbeidsgiveravgift for arbeidsgodtgjørelsen.

Overskudd på passiv kapitalplassering blir beskattet flatt som alminnelig inntekt med 28 prosent uansett hvor stort overskuddet er.

Den enkelte skattyter betaler skatt av sin *samlede* inntekt. Det kan derfor være aktuelt med toppskatt ved relativt små inntekter fra enkeltpersonforetak dersom vedkommende i tillegg har annen inntekt som beskattes som personinntekt slik som for eksempel lønnsinntekt.

7.2 Valg av foretaksform

En kan selv fritt velge hvilken foretaksform en vil drive virksomheten i dersom en oppfyller de ulike krav den enkelte foretaksform krever. Jordbruket domineres totalt av enkeltpersonforetak slik som tabell 7.2 viser. Tabellen er satt opp pga. av antall søknader om produksjonstilskudd per 1. august. Rubrikken selskap omfatter i det alt vesentlige ansvarlige selskap med noen få aksjeselskap som unntak.

²⁸ For eiere av enkeltpersonforetak utenom primærnæringene vil de maksimale skatteprosentene være henholdsvis 39,0, 48,0 og 51,0 pga. høyere trygdeavgift.

Tabell 7.2 Organisasjonsform i jordbruket. Antall enheter

År	Foretaksform		I alt
	Enkeltpersonforetak	Selskap	
2004	50 827	2 003	52 830
2007	48 110	2 762	50 872
Differanse	-2 717	+ 759	1 958

Ut fra tabell 7.2 så ble 96 prosent av jordbruksforetakene drevet som enkeltpersonforetak i 2004 mot 94 prosent i 2007. Dette er en klar forskjell fra andre mindre foretak hvor spredningen på forskjellige organisasjonsformer er langt større. Hvordan foretaksmodellen virker skattemessig er derfor generelt av større betydning for landbruket enn det er for andre næringer. Utviklingen fra 2004 til 2007 viser at samlet antall søkere om produksjonstilskudd har gått ned med knappe fire prosent. I samme periode har antall søkere i selskapsform økt med nesten 38 prosent. Den sterke økningen av antall samdrifter i melkeproduksjonen i denne perioden er den vesentlige årsaken til økningen i antall selskaper. I 2007 var det 1935 samdrifter mot 1236 i 2004. Dette er en økning på 57 prosent.

Det kan være mange grunner til at bønder inngår selskapsavtale med andre bønder. Hovedårsaken til den sterke veksten i ansvarlige selskap innenfor melkeproduksjonen er kvotesystemet som setter begrensninger for utvidelse av produksjonen i egen regi. Ved å inngå selskapsavtale med en eller flere andre melkeprodusenter, bedres den økonomiske muligheten til å foreta nyinvesteringer og dermed mer rasjonell drift. En annen viktig årsak til selskapsdannelsen er den sosiale siden med arbeidsfellesskap og bedre muligheter til regulert fritid og ferie.

En selskapsdannelse har også negative sider i form av mer omfattende og avansert regnskapsføring, muligheter for uoverensstemmelse mellom deltakerne og usikkerhet om neste generasjon ønsker eller er egnet til å fortsette selskapsdrifta.

Etter min mening er det uheldig at regelverket tvinger fram selskapsavtaler der det egentlig burde vært unngått. De siste årene har det ikke vært knyttet noe arbeidskrav for den enkelte deltaker ved inngåelse av samdriftsavtale i melkeproduksjonen. I virkeligheten har derfor en del samdrifter de siste årene vært basert på ren kvoteleie selv om ordet kvoteleie ikke har blitt politisk brukt. Det sosiale aspektet ved samdrift er derfor i mange tilfeller borte. I jordbruksavtalen for 2008 (St.prp. nr. 69 (2007–2008)) er avtalepartene blitt enige om at det skal være muligheter for leie av melkekvote for enkeltbruk. Dette medfører at det ikke lenger er nødvendig å danne et selskap dersom et bruk leier melkekvote fra andre bruk. Dette er helt analogt med leie av jord. En vil dermed en unngå unødig dannelse av selskaper der partene ikke ønsker det. En inngåelse av selskapsavtale vil dermed bli styrt av de involverte parter og ikke av det landbrukspolitiske regelverket i og med at melkeprodusentene nå selv kan foreta et reelt valg om de vil inngå en selskapsavtale eller fortsette som enkeltpersonforetak.

7.3 Enkeltpersonforetak

Ved utarbeidelse av de ulike beskatningsformene ble det tatt utgangspunkt i at beskatningen skulle være lik og uavhengig av organisasjonsform. Både aksjonærmodellen og deltakermodellen ble utformet som uttaksmodeller hvor en del av beskatningen skjer ved opptjening og en resterende del ved eventuelt uttak fra foretaket. Ved utarbeiding av foretaksmodellen for enkeltpersonforetak gikk en bort fra uttaksmodellen og beholdt full beskatning ved opptjening. Grunnen til at en valgte å beholde en modell som med unntak av forskjellige rentesatser, langt på vei var identisk med den tidligere delingsmodellen for enkeltpersonforetakene, var den sterke sammenhengen det er mellom næringsøkonomien og privatøkonomien for innehaverne av enkeltpersonforetakene. Dersom en i stedet skulle valgt en uttaksmodell for enkeltpersonforetak, mente Uttaksutvalget (NOU 2005:2)²⁹ at det ville kunne komme krav om full regnskaps- og revisjonsplikt for enkeltpersonforetak; – noe som ville føre til økte regnskapskostnader³⁰.

Uttaksutvalget foreslo at skjermingsrenten i foretaksmodellen skulle være noe høyere enn risikofri rente, omtrent på nivå med kapitalavkastningsraten i den tidligere delingsmodellen, hvor risikotillegget har vært angitt til 4–6 prosentpoeng. Ved utformingen av den endelige foretaksmodellen ble det ikke tatt hensyn til dette slik at skjermingsrenten ble fastsatt uten risikodel. For 2007³¹ fastsatte Finansdepartementet den maksimale skjermingsrenten for enkeltpersonforetak til 4,6 prosent.

Skjermingsrenten og hvordan overgangen fra delingsmodellen til foretaksmodellen, er nærmere omtalt i kapittel 18. Eiendomsomsetningen i landbruket skjer stort sett gjennom generasjonsskifte med lange tidsintervall. Dette sammen med at en stor del av kapitalgrunnlaget i landbruket består av jord- og skogbruksarealer hvor bokført verdi endres lite over tid, fører til at skjermingsgrunnlaget over tid blir svekket. I forhold til andre næringer vil derfor overgangen fra delingsmodellen til foretaksmodellen ha større negativ effekt enn for andre næringer.

I og med at overskudd i foretaksmodellen blir beskattet fullt ut i opptjeningsåret, kan ikke enkeltpersonforetak holde tilbake overskudd med lav beskatning (28 prosent) i foretaket for å benytte denne delen av overskuddet til investeringer i foretaket. Midlene må tas ut til full beskatning før de kan benyttes til investeringer. I et aksjeselskap eller et ansvarlig selskap vil bare den delen av

²⁹ Uttaksutvalget ble nedsatt fordi flertallet i finanskomiteen ba Regjeringen om å nedsette et utvalg for å utrede muligheten til å skattlegge personlig næringsdrivende (eneiere og andelseiere) ved uttak av overskudd fra foretaket i tillegg til den ordinære skattleggingen av eiernes overskudd (alminnelig inntekt) på opptjeningsstadiet (Innst.S. nr. 232 (2003-2004)).

³⁰ Regnskapsplikten for små foretak er under vurdering. I de fleste land i Vest-Europa er revisjonsplikten fjernet for små selskaper. Balansesum, nettoomsetning og antall ansatte må være under fastsatte grenseverdier. Disse grenseverdiene varierer mellom 1,5–7,3 mill. Euro for balansesum og fra 3,0 til 8,0 for nettoomsetning. Antall ansatte må ikke være mer enn 50. Danmark og Finland har vesentlig lavere grenseverdier, mens Sverige kommer til å innføre fritak fra revisjonsplikten for selskaper under de samme grenseverdier som er vanlig i resten av Vest-Europa (NOU 2008:12).

³¹ Skjermingsrenten fastsettes av Finansdepartementet i januar året *etter* inntektsåret.

overskuddet som tas ut av foretaket, bli fullt beskattet. Midler som blir stående i foretaket kan dermed brukes til investeringer med kun 28 prosent beskatning.

Denne forskjellen merkes særlig i investeringsfaser slik som for eksempel ved overtakelse eller start av næring. Behovet for nyinvesteringer i norsk landbruk er stort og det er lite ønskelig at en pga. ulik beskatning er får en unødvendig oppsplitting av landbruksforetakene i en eierdel organisert som enkeltpersonforetak og en driverdel organisert som et ansvarlig selskap eller aksjeselskap med samme eier(e).

Politisk legges det i dag stor vekt på tilleggsnæringer til landbruket. Det er ønskelig at bøndene får flere ben å stå på. Det vil derfor i årene framover også skje til dels store investeringer på dette området.

Både Danmark og Sverige har spesielle skatteordninger som har som formål skattemessig å sidestille enkeltpersonforetak med foretak som drives i selskapsform. Til tross for at disse ordningene til dels er innviklede og omfattende og bryter med prinsippet om et enkelt skattesystem, velger en overveiende andel av de næringsdrivende – særlig innenfor primærnæringsene – å benytte seg av disse ordningene. Skatteordningene for personlige næringsdrivende i Danmark og Sverige er nærmere beskrevet nedenfor i kapitlene 7.4 og 7.5.

7.4 Beskatning av personlig næringsdrivende i Danmark

7.4.1 Generelt grunnlag for beskatning

Inntektsskatten blir i Danmark beregnet ut fra tre grunnlag: skattepliktig inntekt, personlig inntekt og kapitalinntekt. Grunnen til denne tredelingen er at de ulike inntekter blir beskattet ulikt. Den skattepliktige inntekten består av summen av alle skattepliktige inntekter med fradrag av alle ligningsmessige fradrag:

$$\begin{aligned} & \text{Personlig inntekt} \\ & +/ - \text{Kapitalposter} \\ & - \text{Ligningsmessige fradrag} \\ & = \text{Skattepliktig inntekt} \end{aligned}$$

All skattepliktig inntekt som ikke uttrykkelig er klassifisert som kapitalinntekt eller aksjeinntekt, er personlig inntekt. Dette gjelder også overskudd fra enkeltpersonforetak.

Kapitalinntekter blir beskattet med mellomskatt (6 % i 2007) og toppskatt (15 % i 2007). Mellomskatten blir beregnet av summen av personinntekt og kapitalinntekt etter at det er fratrukket et bunnfradrag. Kapitalinntekten er positiv dersom renteinntektene m.m. er større enn renteutgiftene m.m. Tilsvarende er kapitalinntekten negativ dersom renteutgiftene m.m. er større enn renteinntektene m.m. Ved beregning av grunnlaget for mellomskatten skal det ikke foretas fradrag for negativ kapitalinntekt. Det vil si at det ikke er fradragsrett

for renteutgifter som måtte overstige renteinntektene samme år. Ut fra dette vil en skattyter som ikke har renteinntekter et år, ikke få fradrag for noen av sine renteutgifter ved beregning av mellomskatten.

Toppskatten beregnes av summen av personinntekt og positiv nettokapitalinntekt etter at det er fratrukket et bunnfradrag. Ved beregning av toppskatten skal grunnlaget reduseres med renteutgiftene.

Renteutgifter i et enkeltpersonforetak blir skattemessig behandlet likt med private renteutgifter dersom den personlig næringsdrivende ikke benytter seg av virksomhetsskateordningen eller kapitalkastningsordningen.

Selvstendig næringsdrivende kan velge å la seg beskatte etter personskatte- loven (PSL) slik som lønsmottakere. Ved skatteberegningen trekkes alle fra- dragsberettigede kostnader fra de skattepliktige inntektene for å komme fram til skattegrunnlaget. I motsetning til lønsmottakere, kan selvstendig nærings- drivende foreta fradrag for alle driftskostnader i den skattepliktige inntekten. Lønsmottakere har en meget begrenset rett til slike fradrag. Etter personskatte- loven er det fradragsrett for alle renteutgifter i og utenfor næring, men fradraget får kun virkning i kapitalinntekten.

7.4.2 Virksomhetsskateordningen

I 1987 trådte virksomhetsskatte- loven (VSL) i kraft. Selvstendige næringsdrivende fikk nå muligheter til å bli beskattet etter stort sett samme regelverk som sel- skaper. Ved beskatning etter VSL, kan renteutgifter i næring trekkes fra på lik linje med andre driftskostnader. Dette medfører at renteutgifter i næring får full skattevirkning mens private renteutgifter fortsatt kun kan trekkes fra i kapitalinn- tekten. Etter VSL skal på den annen side renteinntekter i næring beskattes fullt ut som annen næringsinntekt.

Et annet viktig forhold ved beskatning etter VSL, er at en del av virksom- hetens overskudd kan holdes tilbake i virksomheten og bli beskattet med en foreløpig virksomhetsskatt på 28 prosent.

Med virkning fra og med 1993 fikk personlige næringsdrivende enda en valg- mulighet for beskatning. Virksomhetsskatte- loven ble nå utvidet med kapitalav- kastningsordningen som er et mindre komplisert alternativ til virksomhetsskatte- ordningen. Begge ordningene er valgfrie; det vil si at den næringsdrivende for hvert inntektsår fritt kan velge hvilken ordning han vil la seg beskatte etter.

Etter VSL deles årets overskudd mellom godtgjøring til innsatt kapital og godtgjøring til innsatt eget arbeid. Den delen som tilfaller arbeidsinnsatsen, kan enten tas ut i sin helhet som personlig inntekt i inntektsåret eller den kan helt eller delvis oppspares i virksomheten. Den delen som blir oppspart i virksom- heten, beskattes med en foreløpig virksomhetsskatt på 28 prosent.

Når det oppsparte beløpet senere tas ut av virksomheten, skal det beskattes som personlig inntekt. Ved skatteberegningen gjøres det da fradrag for den tidligere innbetalte virksomhetsskatten på 280 prosent. Dersom den nærings- drivende velger ikke å la seg beskatte etter VSL lenger, skal den del av over-

skuddet som bare er beskattet med foreløpig virksomhetsskatt, tas til beskatning det første inntektsåret etter at VSL ikke lenger skal benyttes.

Fra og med inntektsåret 1993 skal en skattepliktig som driver flere virksomheter, behandle alle virksomhetene som én virksomhet dersom skattyteren benytter seg av virksomhetsskatteordningen.

For å kunne benytte seg av virksomhetsskatteordningen, må det utarbeides et selvstendig regnskap som tilfredsstillende bokføringlovens krav. Bokføringen må innrettes slik at det regnskapsmessig skilles klart mellom næringsdelen og privatøkonomien. I tillegg må det:

- foretas fastsetting av kapitalavkastningsgrunnlaget
- foretas beregning av kapitalavkastningen
- opprettes en innskuddskonto
- opprettes en konto for oppspart overskudd
- opprettes en mellomregningskonto.

For beregning av kapitalinntekten i virksomheten, må først kapitalavkastningsgrunnlaget fastsettes. Kapitalavkastningsgrunnlaget består av virksomhetens eiendeler minus gjeld og beskattede midler (innestående på mellomregningskonto, konto for oppspart overskudd).

Fast eiendom inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget med opprinnelig kostpris. For gårdsbruk må verdien reduseres med verdien av våningshuset da dette ikke betraktes å tilhøre næringsformuen.

Andre avskrivbare driftsmidler som er i bruk i næringsvirksomheten, inngår med avskrivbar saldo verdi ved inntektsårets begynnelse. Varelager og husdyrbesetninger inngår skattemessige verdier. I kapitalavkastningsgrunnlaget skal virksomhetens gjeld komme til fradrag med kursverdien.

For å beregne kapitalavkastningen, må det foretas en renteberegning av grunnlaget. Ved denne beregningen er det i VSL fastsatt at det skal brukes en gjennomsnittlig effektiv obligasjonsrente for de første seks månedene i kalenderåret. Avkastningssatsen er den samme for alle næringsdrivende i virksomhetsskatteordningen og det legges ikke noe risikotillegg. I 2002 var kapitalavkastningssatsen 6 prosent, i årene 2003–2005 5 prosent og i årene 2006–2007 4 prosent.

Kapitalavkastningen skilles ut fra årets overskudd og beskattes som kapitalinntekt. Den resterende del av årets overskudd skal enten beskattes som personlig inntekt eller overføres til konto for oppspart overskudd.

Det første året en personlig næringsdrivende ønsker å benytte seg av virksomhetsskatteordningen, må det opprettes en innskuddskonto. Innskuddskontoen viser den egenkapital eieren har stående i virksomheten (eiendeler – gjeld). Dersom egenkapitalen er negativ, nullstilles kontoen dersom det kan dokumenteres at den oppførte gjelda er gjeld i næring. Ved negativ egenkapital, skal det foretas rentekorreksjon da dette er å oppfatte som om eieren har opptatt «lån» i foretaket.

Innestående midler på innskuddskonto er allerede beskattede midler slik at eieren kan ta disse midlene ut av virksomheten uten beskatning. Dersom uttaket medfører at egenkapitalen blir negativ, er dette å oppfatte som «lån» fra virksomheten, noe som fører til rentekorrigerings av den negative egenkapitalen.

Innskuddskontoen blir hvert år oppjustert for tilførte nye eiendeler mens den tilsvarende blir nedjustert ved uttak til eieren som overstiger årets overskudd. Det skal ellers ikke foretas noen endringer i innskuddskontoen slik at kontoen «fastfryses» så lenge skattyteren forblir i virksomhetsskatteordningen.

Ved opprettelsen av innskuddskontoen, skal de enkelte eiendelene i virksomheten verdsettes stort sett etter samme prinsipp som ved verdsettingen i kapitalavkastningsgrunnlaget. Det skal gjøres fratrukk på innskuddskontoen for næringsvirksomhetens samlede gjeld verdsatt til kursverdien.

Det må også opprettes en konto for oppspart overskudd. Dette er en konto som viser hvor mye av tidligere års overskudd som er holdt tilbake i virksomheten. De deler av overskuddet fra virksomheten som eieren ønsker å pløye tilbake til virksomheten, blir beskattet med en foreløpig virksomhetsskatt på 28 prosent uansett om det oppsparte beløpet er kapitalavkastning eller resterende overskudd. Denne ordningen gjør at personlige næringsdrivende får de samme rammevilkår for å opparbeide driftskapital som aksjeselskaper. Den foreløpige virksomhetsskatten kan betales av det oppsparte overskuddet uten at skattebeløpet skal medtas som personlig inntekt betalingsåret. Det er ikke noen begrensning på hvor lenge det oppsparte overskuddet kan bli stående i virksomheten. Eieren kan fritt ta ut hele eller deler av det oppsparte overskuddet når han vil, men uttaket blir da å betrakte som personlig inntekt i uttaksåret og blir da beskattet deretter. Ved beskatningen skal det gjøres fradrag for virksomhetsskatten som allerede er betalt (28 prosent).

VSL setter bestemte krav til rekkefølgen for overføring fra næringsvirksomheten til den næringsdrivende. Grunnen til dette er at det er skattemessig forskjell på om en overfører overskudd fra virksomheten eller innestående på innskuddskontoen. Overskuddet fra virksomheten blir beskattet enten som kapitalinntekt eller som personlig inntekt, mens overførte beløp fra innskuddskontoen ikke blir beskattet da de i sin tid er innskutt med beskattede midler.

Heverekken er følgende:

- Kapitalavkastningen (beskattes som kapitalinntekt)
- Resterende overskudd i året (beskattes som personlig inntekt)
- Oppspart overskudd fra tidligere år (beskattes som personlig inntekt)
- Innestående på innskuddskontoen (beskattes ikke).

Virksomhetsskatteordningen gir den næringsdrivende:

- Full fradragrett for renteutgifter i næring
- Bedre muligheter for å konsolidere virksomheten ved at en del av overskuddet kan bli igjen i virksomheten

- Mulighet for skattemessig utjevning av inntekter fra gode til dårlige år og vil dermed unngå en del av progresjonen i beskatningen.

7.4.3 Kapitalavkastningsordningen

Kapitalavkastningsordningen har stort sett samme virkning som virksomhetsskatteordningen. Kapitalavkastningsordningen ble vedtatt av Folketinget 19. desember 1992. I første omgang ga denne ordningen ikke muligheter for oppsparing i virksomheten med en foreløpig skattesats som nå er 28 prosent. Dette ble endret ved lov 22. desember 1993 da ordningen med konjunkturutligning ble innført. Kapitalavkastningsordningen gir etter dette fulle skattefradrag for renter i næring samt kapitalbeskatning av den del av næringsinntekten som blir beregnet som avkastning av innsatt kapital.

Kapitalavkastningsordningen gir i sin nåværende form de samme fordeler som virksomhetsskatteordningen, men selve regelverket er i denne ordningen vesentlig forenklet. Ved å benytte kapitalavkastningsordningen, er det ikke noe krav om at økonomien regnskapsmessig holdes atskilt i en privatdel og en næringsdel slik som i virksomhetsskatteordningen.

Kapitalavkastningsrenten er den samme som i virksomhetsskatteordningen. Virksomhetens eiendeler inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget med de samme verdier som de ville gått inn med etter virksomhetsskatteordningen, men finansielle eiendeler inngår ikke med visse unntak. Kapitalavkastningsgrunnlaget skal heller ikke, i motsetning til i virksomhetsskatteordningen, reduseres for gjeld med unntak av varegjeld. Renteutgiftene vedrørende næringsgjeld kommer skjematisk til fradrag i personlig inntekt ved at det beregnes kapitalavkastning av et kapitalavkastningsgrunnlag som ikke er redusert med virksomhetens gjeld. Dersom kapitalavkastningen overstiger nettorenteutgiftene, vil dette innebære at forrentningen av egenkapitalen i virksomheten blir beskattet som kapitalinntekt.

Kapitalavkastningen kan aldri overstige årets overskudd fra virksomheten. Kapitalavkastningsordningen ga opprinnelig ikke mulighet for å holde tilbake en del av virksomhetens overskudd mot å betale en foreløpig virksomhetsskatt på det tilbakeholdte beløpet. Fra og med inntektsåret 1994 ble det i stedet innført en ordning med konjunkturutligning. Etter denne ordningen kan det hvert år settes av inntil 25 % av årets overskudd til konjunkturutligning. Det avsatte beløpet trekkes fra i personlig inntekt og i skattepliktig inntekt. Årlig avsatt beløp kan ikke være mindre enn DKK 5 000.

Ved avsetningen skal det betales 28 prosent konjunkturutligningsskatt og de resterende 72 prosent av det avsatte beløp, må settes inn på bundet konto i en pengeinstitusjon. Innsatte beløp må tas ut igjen i løpet av en tiårsperiode. Det påhviler ingen heftelse ved uttaket slik at pengene kan brukes fritt. Uttatt beløp skal inntektsbeskattes i utbetalingsåret, men ved skatteberegningen gjøres det da fradrag for den tidligere betalte konjunkturutligningsskatten.

7.4.4 Utbredelsen av de to ordningene

Tabell 7.4 viser at i 2005 valgte ca 160 000 personer å bli beskattet etter virksomhetsskatteordningen og av disse hadde 96 000 selvstendig virksomhet som hovedinntektskilde. Tilsvarende benyttet ca. 70 000 personer seg av kapitalavkastningsordningen og av disse hadde ca. 18 000 selvstendig virksomhet som hovedinntektskilde.

Gjennomsnittsinntekten for personer som hadde personlig drevet næringsvirksomhet som hovedinntektskilde var 571 000 danske kroner i 2005 mot 192 000 danske kroner for de som ikke benyttet seg av noen av ordningene. For personer som benyttet kapitalavkastningsordningen var gjennomsnittlig inntekt 230 000 danske kroner.

Virksomhetsskatteordningen var særlig mye brukt i primærnæringene (landbruk, gartneri, fiskeri mv.). I disse næringene benyttet ca. 80 prosent av de næringsdrivende denne ordningen mot ca. 50 prosent i de fleste andre næringer.

Det var lønsmottakere som ikke hadde selvstendig næringsvirksomhet som hovedinntektskilde som utgjorde den største andelen av brukerne av kapitalavkastningsordningen.

Tabell 7.3 Personer med næringsinntekt fordelt etter næring og virksomhetsskatteordningen eller kapitalavkastningsordningen i 2005

Erverv	Virksomhetsordningen		Kapitalavkastningsordningen		Utenom ordningene		I alt	
	Antall	Skattepliktig inntekt	Antall	Skattepliktig inntekt	Antall	Skattepliktig inntekt	Antall	Skattepliktig inntekt
	(1 000)	Mill kr	(1 000)	Mill kr	(1 000)	Mill kr	(1 000)	Mill kr
Hovederverv								
Primærnæring	24	5 555	3	700	3	395	30	6 650
Produksjons	5	1 745	1	195	3	400	9	2 340
Bygge- og anleggsvirksomhet	9	3 090	2	365	6	1 030	18	4 485
Handel	14	5 450	3	485	11	1 330	29	7 265
Hotel, servering transport	9	2 980	2	280	6	945	17	4 205
Forretningsservice ¹⁾	16	10 820	3	790	15	2 995	34	14 605
Liberale erverv ²⁾	15	7 700	4	1 020	18	2 885	37	11 605
Uopplyst	3	1 640	0	285	2	350	5	2 275
Hovederverv i alt	96	38 980	18	4 120	64	10 330	179	53 430
Ikke hovederverv								
Funksjonærer	24	10 605	15	5 145	30	9 785	70	25 535
Faglærte/ufaglærte arbeidere	29	7 800	21	5 035	38	8 940	88	21 775
Andre lønsmottakere mv.	10	2 310	17	2 715	27	4 595	55	9 620
Ikke hovederverv i alt	63	20 715	53	12 895	96	23 320	212	56 930
Alle med næringsinntekt								
I alt	160	59 695	71	17 015	160	33 650	391	110 360

Kilde: Skatteministeriet 2007

1) Omfatter bl.a. eiendomsmeglere, advokater, revisorer, it-konsulenter etc.

2) Omfatter bl.a. leger, tannleger, dyrleger, frisører, skjønnhetssalonger etc.

Antall brukere av de to ordningene holder seg ganske konstant fra år til år. Dette går fram av tabell 7.4.

Tabell 7.4 Antall brukere av virksomhetsskatteordningen og kapitalavkastningsordningen

Ordning	År		
	1997	2001	2005
Virksomhetsskatteordningen	157 000	163 000	163 000
Kapitalavkastningsordningen	67 000	71 000	73 000

Kilde: Skatteministeriet, Danmark

7.5 Beskatning av personlig næringsdrivende i Sverige

7.5.1 Generelt grunnlag for beskatning

Fram til 1991 ble skattepliktig inntekt i Sverige gruppert i en av i alt seks inntektskilder. Ved skattereforen i 1991 ble antall inntektskilder redusert til tre:

- lønnsarbeid
- næringsvirksomhet
- kapital.

For personlige næringsdrivende som drev flere næringsvirksomheter, ble fortsatt hver enkelt virksomhet betraktet som en frittstående ervervskilde. Bare virksomheter som hadde nær tilknytning til hverandre, ble betraktet som felles ervervskilde. Dette gjaldt f.eks. jord- og skogbruk eller utleie av fritidshus i sammenheng med jordbruk. Det var ikke anledning til skattemessig å motregne over- og underskudd fra forskjellige ervervskilder og heller ikke mellom aktiv og passiv næringsvirksomhet.

Fra og med 1. januar 1994 ble oppdelingen i ervervskilder opphevet. Dersom en person driver flere virksomheter, blir alt betraktet som aktiv næringsvirksomhet dersom arbeidsinnsatsen til vedkommende til sammen er minst en tredjedels årsverk (500 timer) i nærings sammenheng. I helt spesielle tilfeller kan aktivitetskravet settes lavere.

Inntekt fra næringsvirksomhet skal deles i kapitalinntekt og næringsinntekt. I motsetning til i Norge, er det egenkapitalen og ikke totalkapitalen i næringen(e) som danner grunnlag for beregning av kapitalinntekten og dermed også indirekte av næringsinntekten.

For å kunne beregne kapitalinntekten må en fastsette et kapitalgrunnlag og en rentesats. I kapitalgrunnlaget inngår alle eiendeler som har virket i næringen minus næringsgjeld. Kapitalgrunnlaget multipliseres med en fastsatt rentesats for å komme fram til avkastningen for egenkapitalen. Rentesatsen er satt til renten på langsiktige statslån pr. 30. november foregående år (4,16 prosent i 2007) pluss en risikodel som for tiden er satt til fem prosentenheter. Rentesatsen for 2008 blir dermed 9,16 prosent. Risikorenten på 5,0 prosent forutsetter at kapitalgrunnlaget er positivt. Dersom kapitalgrunnlaget er negativt (dvs. næringsgjelda er større enn verdien av eiendelene) skal det i stedet brukes en risikorente på 1,0 prosent slik at rentesatsen blir 5,16 prosent i 2008.

Kapitalavkastningen kommer fram ved å multiplisere kapitalgrunnlaget med rentesatsen. På denne måten får en fram renteavkastningen på egenkapitalen. Dersom egenkapitalen er positiv får en det som kalles positiv rantefordeling mens rantefordelingen blir negativ ved negativ egenkapital. En positiv rente skal trekkes fra næringsinntekten og beskattes som kapitalinntekt. En negativ rente skal legges til næringsinntekten for beskatning samtidig som samme beløp føres som negativ kapitalinntekt. Begrunnelsen for å inntektsføre den negative rantefordelingen er å unngå gunstig beskatning dersom en næringsdrivende

fører renter av private lån i regnskapet til næringsvirksomheten. I Sverige blir renteutgifter i næring ført som andre driftskostnader mens private renteutgifter blir ført som kapitalkostnader. Pga. de ulike skattesatsene for de to inntektskildene næringsinntekt og kapital, vil det ha store skattemessige virkninger i hvilken inntektskilde renteutgiftene føres i.

Kapitalgrunnlaget skal beregnes hvert år, men det er frivillig om en skal benytte hele eller deler av den positive rantefordelingen det enkelte år. Ubenyttet positiv rantefordeling kan dermed spares opp til senere år. Valgfriheten og muligheten til oppsparing gjelder ikke for negativ rantefordeling

For å forenkle systemet i virksomheter med lavt kapitalgrunnlag, skal det ikke foretas noen beregning av rantefordelingen dersom kapitalgrunnlaget i tallverdi (det vil si positivt eller negativt) er under 50 000 svenske kroner. Dersom den positive rantefordelingen et år er større enn næringsinntekten slik at næringsinntekten minus rantefordelingen blir negativ, kan det ikke føres mer som positiv rantefordeling det aktuelle året enn at skattbar næringsinntekt blir null. Den delen av rantefordelingen som en på denne måten ikke får benyttet det aktuelle året, kan framføres for benyttelse senere år.

I kapitalgrunnlaget inngår eiendelene vanligvis med nedskrevet kostpris i skatteregnskapet (opprinnelig kostpris minus avskrivninger pluss balanseførte påkostninger). Som delvis kompensasjon for at kostprisen på næringseiendommer som er anskaffet for flere år siden er lav i forhold til kostprisen på tilsvarende eiendom som er anskaffet de senere årene, er det anledning til å benytte en alternativ verdi for eldre næringseiendommer ved beregning av kapitalgrunnlaget. Dersom næringseiendommen er anskaffet før 1991 er det alternativt anledning til å bruke en fastsatt prosentandel av takseringsverdien i 1993. For landbrukseiendommer er prosentandelen fastsatt til 39 prosent av takseringsverdien. Det er da gjort fradrag for den delen av takseringsverdien som gjelder bolighuset med tomt i og med at bolighuset er å betrakte som en privat eiendel og ikke en næringseiendel.

7.5.2 Expansionsfond

1.januar 1994 ble bestemmelsene om avsetning til expansionsfond innført. Hensikten med denne fondsavsetningen er at personlig næringsdrivende skal kunne ekspandere i næringsvirksomheten med samme skattevirkning som aksjeselskap.

Hensikten med både rantefordelingen og avsetning til expansionsfond er å gjøre beskatningen av enkeltpersonforetak og fåmannsaksjeselskap likeverdig. Reglene for expansionsfond gir eiere av enkeltpersonforetak samme mulighet som eiere av aksjeselskap til å ekspandere med midler som bare er beskattet med selskapsskatten på 28 prosent. Dersom avsatte midler senere tas ut av virksomheten, blir det full beskatning av de uttatte midlene, men med fradrag av den allerede betalte selskapsskatten på 28 prosent.

Avsetning til expansionsfond det enkelte år må ikke være så stort at næringsinntekten (med visse justeringer) blir negativ. Det er ingen begrensning hvor

lenge avsatte midler kan bli stående i foretaket før det blir tilbakeført til eieren. Avsetning til expansionsfond kan foretas hvert år, men det kan totalt ikke settes av mer enn 138,89 prosent av kapitalgrunnlaget. Kapitalgrunnlaget for expansionsfondet beregnes omtrent på samme måte som for rentefordelingen.

Slik som avsetning til periodiseringsfondet skal det ikke foretas noen fysisk avsetning til expansionsfondet. Avsetningen skal kun foregå i ligningsskjemaene.

Dersom næringsvirksomheten opphører, skal expansionsfondet etter hovedregelen tilbakeføres i opphørsåret. Dersom næringsvirksomheten overføres til en fysisk person bosatt i Sverige gjennom arv, testamente, gave eller bofordeling, kan vedkommende også overta expansionsfondet.

7.5.3 Periodiseringsfond

Ved å benytte reglene for periodiseringsfond kan inntil 30 prosent av næringsinntekten ett år etter fradrag for rentefordeling m.m. settes av for beskatning et senere år. Avsetning til periodiseringsfond gir en skattekreditt men ingen skattebesparelse over tid. Avsatt beløp kan stå ubeskattet i inntil seks år før det må tas til beskatning. Hvert års avsetning behandles for seg slik at en næringsdrivende kan ha inntil seks ulike periodiseringsfond på en gang. Ved opphør av næring må gjestående beløp på periodiseringsfondene tas til inntekt i opphørsåret.

Personlig næringsdrivende foretar avsetning til periodiseringsfond kun i ligningsskjemaene og ikke i regnskapet. Det foretas ingen fysisk binding av de avsatte beløpene slik at de er direkte tilgjengelige for skattyteren. Dersom likviditeten er dårlig, kan det derfor være en fare for at avsetning til periodiseringsfond benyttes uten at det tas høyde for at det kun er snakk om skattekreditt og ikke skattebesparelse.

7.6 Viktige momenter ved beskatning av enkeltpersonforetak i Danmark og Sverige

Både i Danmark og i Sverige er det anledning til oppsparing i bedriften av hele eller deler av årets overskudd med lav beskatning. Enkeltpersonforetak har følgelig samme muligheter på dette området som selskaper. I Danmark må midlene bindes på spesiell bankkonto mens det ikke er noe slikt krav i Sverige. I Sverige er det i tillegg en ordning som gjør det mulig å fordele deler av grunnlaget for beskatning over flere år slik at en på den måten delvis kan unngå progresjon ved beskatning.

I Sverige fastsettes kapitaliseringsrentesatsen som renten på langsiktige statslån tillagt en risikodel. I Danmark brukes gjennomsnittlig effektiv obligasjonsrente for de første seks månedene i kalenderåret som kapitaliseringsrente. I Danmark er det, slik som i Norge, ikke noe risikotillegg.

7.7 Bør det innføres en skattekredittordning i Norge?

I Norge var det tidligere en ordning med avsetning til konsolideringsfond. Denne ordningen hadde mange fellestrekk med virksomhetsskatteordningen i Danmark. Ordningen med avsetning til konsolideringsfond gjaldt opprinnelig bare aksjeselskap, men ble i 1982 utvidet til også å gjelde personlige næringsdrivende³². Ordningen med konsolideringsfond ble opphevet i forbindelse med skattereformen i 1992. Grunnen til at ordningen ble opphevet fra og med 1992 var ønsket om et bredere skattegrunnlag for dermed å kunne senke skattesatsene.

Uttaksutvalget (NOU 2005:2) vurderte om det kunne være hensiktsmessig med å gjeninnføre skattekredittordninger for personlige næringsdrivende etter modell av konsolideringsfondsordningen. Utvalget kom fram til det var lite heldig å gjeninnføre slike skattekreditter da de bryter med de prinsippene og målsettingene som ble lagt til grunn for skattereformen av 1992, og som etter utvalgets vurdering er *viktige forutsetninger for at skattesystemet skal virke effektivt og bidra til økonomisk vekst*.

Utvalget mente også at næringsdrivende som ønsker ekstrabeskatning først ved utdeling i stedet for løpende ved opptjening

kan velge å organisere virksomheten i aksjeselskapsform (eventuelt i deltakerlignet selskap, dersom det er aktuelt å samarbeide med andre næringsdrivende). Etter utvalgets mening er det lite hensiktsmessig å foreslå en komplisert beskatningsmodell for å oppnå samme resultat som de fleste næringsdrivende vil kunne oppnå ved omdanning til aksjeselskap. I denne sammenheng vises det til at en utdelingsmodell for enkeltpersonforetak vil forutsette utvidet regnskaps- og revisjonsplikt.

Landbruket er imidlertid i en spesiell situasjon når det gjelder muligheten til å omdanne virksomheten til aksjeselskap eller ansvarlig deltakerlignet selskap. Det er særlig odels- og konsesjonslovgivningen som medfører begrensninger i å omgjøre et landbruksforetak fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap eller ansvarlig selskap. Den faste eiendommen må ligge igjen i enkeltpersonforetaket dersom en velger å organisere drifta i et eget driftsselskap. Dette medfører at en stor del av skjermingsgrunnlaget ligger igjen i enkeltpersonforetaket mens inntjeningen foregår i driftsselskapet med relativt lite skjermingsgrunnlag.

Det er viktig å se de ulike deler av lovverket under ett når en utarbeider skatte-regler. I og med at landbruket er underlagt et meget strengt regelverk når det gjelder organisering av virksomheten, må dette også etter min mening komme til uttrykk rent skattemessig. Jeg vil derfor foreslå å innføre en skattekredittordning i tråd med virksomhetsskatteordningen i Danmark. En slik ordning må tilpasses norske forhold. Den danske virksomhetsskatteordningen er særlig mye brukt i primærnæringene hvor ca. 80 prosent av de næringsdrivende benytter seg av ordningen mot ca. 50 prosent i de fleste andre næringer.

³² Lov av 17. desember 1982 om konsolideringsfond for personlige næringsdrivende

7.8 Spesielle fradragordninger ved beskatning av jordbruksinntekt i ulike land

I andre kapitler i denne rapporten er det også gjengitt noen særordninger for landbruket. Naturlig nok finnes det i tillegg en rekke særordninger ved beskatning av jordbruksinntekt i ulike land uten at de er referert i dette notatet.

Franske bønder³³ kan årlig redusere den skattepliktige inntekten fra jordbruket med opp til 21 300 euro (ca. 170 400 kroner) mot at beløpet blir satt inn på en spesiell sparekonto³⁴. De oppsparte midlene kan senere tas ut for å dekke uforutsette utgifter eller inntektstap (for eksempel på grunn av værforhold). De uttatte midlene tas da til beskatning i utbetalingsåret (OECD 2005).

I Tyskland gis det et lite fradrag i jordbruksinntekten på 670 euro (ca. 5 360 kroner) dersom jordbruksinntekten er lavere enn 21 300 euro (ca. 170 400 kroner). Ektefeller kan benytte dobbelt fradrag dersom deres samlede jordbruksinntekt er under 61 400 euro (ca. 491 200 kroner) (van der Veen et. al 2007).

³³ Gjelder ikke bønder som blir skattlagt etter normtall.

³⁴ Ordningen ble innført i 2002.

8 Internasjonale forhold vedrørende beskatning

8.1 Internasjonale trender generelt

Selv om skattesystemene blir utformet ulikt i de ulike land er det likevel enkelte internasjonale trender som påvirker de nasjonale skattepolitikere i deres utforming av skattesystemet i det enkelte land. Internasjonalt er politikere, næringslivet, byråkrater og forskere naturlig nok særlig opptatt av beskatning av handel og tjenesteutveksling over landegrensene og av beskatning av internasjonale konserner. Dette er temaer som ikke blir belyst i dette prosjektet, men de internasjonale trendene vil også være av betydning på andre områder slik som f.eks. beskatning av fast eiendom kontra beskatning av mer mobil kapital. Som storforvalter av fast eiendom er dette av stor viktighet for landbruket.

8.2 Skattetrender i EU

De enkelte medlemsstater fastsetter selv sin skattepolitikk men de er bundne av at skattepolitikken ikke bryter med de fire friheter slik disse er nedfelt i Roma-traktaten: fri flyt av varer, tjenester, personer og kapital mellom medlemsstatene. I tillegg kommer også den frie etableringsretten som gjør det mulig for EU-borgere å starte og utøve selvstendig næringsvirksomhet i et annet medlemsland på de samme vilkårene som landets lovgivning fastsetter for landets egne borgere.

EF-domstolen er et viktig organ for å avgjøre om en skattebestemmelse i et av medlemslandene er i strid med de fire friheter slik at vedkommende land må endre bestemmelsen. Den 28. januar 1986 var første gangen EF-domstolen fastslo at en nasjonal skattebestemmelse vedrørende direkte beskatning var i strid med bestemmelsene om de fire friheter. Saken omhandlet en bestemmelse i den franske skatteloven som fastslo at franske filialer av utenlandske selskaper ikke hadde rett til fradrag for godtgjørelse (*avoir fiscal*) i utbytteskatten (Dajani et. al 2003).

Etter *Avoir fiscal*-saken i 1986, har EF-domstolen foretatt stadig flere avgjørelser som går ut på at bestemmelser vedrørende direkte beskatning er i strid med de fire friheter og dermed må endres. Bullen (2005) skriver om dette (side 27):

Avgjørelsen i Avoir fiscal skulle vise seg å markere innledningen til en epoke hvor EF-domstolen i stadig akselerende grad har fastslått at nasjonale foranstaltninger på området for direkte beskatning er i strid med reglene om de fire friheter i EF-traktaten. Ved inngangen til 2005 hadde EF-domstolen i godt over 40 saker vurdert

om nasjonale skatteregler var i strid med reglene om de fire friheter, og ved utgangen av 2005 vil tallet etter alt å dømme ligge på over 50. Det som er særlig interessant er at EF-domstolen i et overveldende flertall av sakene har konkludert med at den omstridte nasjonale skatteregel har vært i strid med EF-traktaten.

Selv om skattepolitikken er et nasjonalt område, blusser det stadig opp forslag om et felles beskatningsgrunnlag for selskapsbeskatningen i EU. Det er særlig Tyskland og Frankrike som er opptatt av et felles beskatningsgrunnlag. Et felles beskatningsgrunnlag vil gjøre det enklere for selskaper som driver grenseoverskridende virksomhet innenfor EU, i og med at skattegrunnlaget da kan beregnes etter en felles modell slik at skatten deretter kan innbetales i de enkelte land etter den respektive nasjonale skattesatsen.

Et annet omstridt tema i EU er prosentsatsen for selskapsskatt i og med at satsen for selskapsskatt, slik som andre skattesatser, varierer mellom de enkelte medlemsstater. Skatt er et viktig konkurranseelement når det gjelder selskaps-etablering i medlemsstatene. Enkelte land, slik som for eksempel Irland, har med stor suksess benyttet seg av meget lav selskapsskatt for bl.a. å få internasjonale selskaper til å etablere seg i landet. I flere andre medlemsstater, for eksempel Storbritannia, Frankrike og Tyskland, arbeides det nå med å senke satsen på selskapsskatten. Det tapte provenyet ved å senke satsen for selskapsskatten kan tas inn på flere måter:

- Senkingen av selskapsskatten vil føre til større nyetablering i vedkommende land som igjen vil føre til kompensasjon av noe av skattesenkningen
- Skattegrunnlaget for selskapsskatten utvides ved for eksempel å innføre begrensning i rentefradraget (Tyskland) eller ved lavere avskrivningssatser (Storbritannia og Tyskland)
- Økning av andre skatter og avgifter.

En for sterk fokusering på senking av selskapsbeskatningen kan derfor føre til skatteskjerpelser for andre skattesubjekter, for eksempel private næringsdrivende og lønsmottakere. Dersom selskapsskatten reduseres samtidig som det innføres innskrenkninger i rentefradrag og avskrivninger, vil dette føre til økt skatt for selvstendige næringsdrivende dersom skattesatsene for denne gruppen holdes uendret.

Flere EU-land er motstandere av etablering av et felles beskatningsgrunnlag for selskapsbeskatningen. Etablering av et slikt felles beskatningsgrunnlag fører i første omgang ikke til at selskapsskattesatsene må harmoniseres, men mange medlemsstater frykter for at dette kan bli neste skritt. En harmonisering av skattesatsene vil redusere mye av det enkelte lands mulighet til å bruke skattepolitikken som et virkemiddel i landets økonomiske politikk.

I og med at skattebeslutninger krever enstemmighet i Rådet³⁵, er det liten sjanse for harmonisering av selskapsskatten i EU. Særlig mange av de nye

³⁵ Rådet for den europeiske union

medlemsstatene er ikke interessert i en slik harmonisering i og med at de ønsker å bruke den lave beskatningen de har i dag, som et virkemiddel for økt virksomhetsetablering.

Når det gjelder indirekte skatter slik som merverdiavgift og særavgifter, er situasjonen en annen. På disse områdene har Rådet myndighet til å vedta forskrifter for å harmonisere lovgivningen³⁶.

Det gjennomsnittlige skattenivået i EU ligger meget høyt. Målt som del av brutto nasjonalprodukt (BNP) utgjorde skatteinntektene i 2006 i veid gjennomsnitt 39,9 prosent inkludert trygdeavgifter³⁷. Dette er høyt i forhold til andre OECD-land og ca. 12 prosentpoeng over USA og Japan. I Norge var andelen samme år 44,0 prosent. I EU har det alltid vært til dels store forskjeller i skattenivået fra land til land. I 2006 var andelen av BNP lavest i Romania (28,6 prosent) og høyest i Danmark (49,1 prosent) (Eurostat 2008).

I perioden 1995–2006 var skattenivået i EU målt som andel av BNP høyest i 1999 da det var 41,0 prosent (veid gjennomsnitt). Skattenivået sank deretter fram til 2004 hvor det var 39,2 prosent og deretter har det steget noe igjen (figur 8.1). I Norge har utviklingen vært noe annerledes i denne tidsperioden i og med at skattenivået har vært stigende i hele perioden fra 42,0 % i 1995 til 44,0 prosent i 2006.

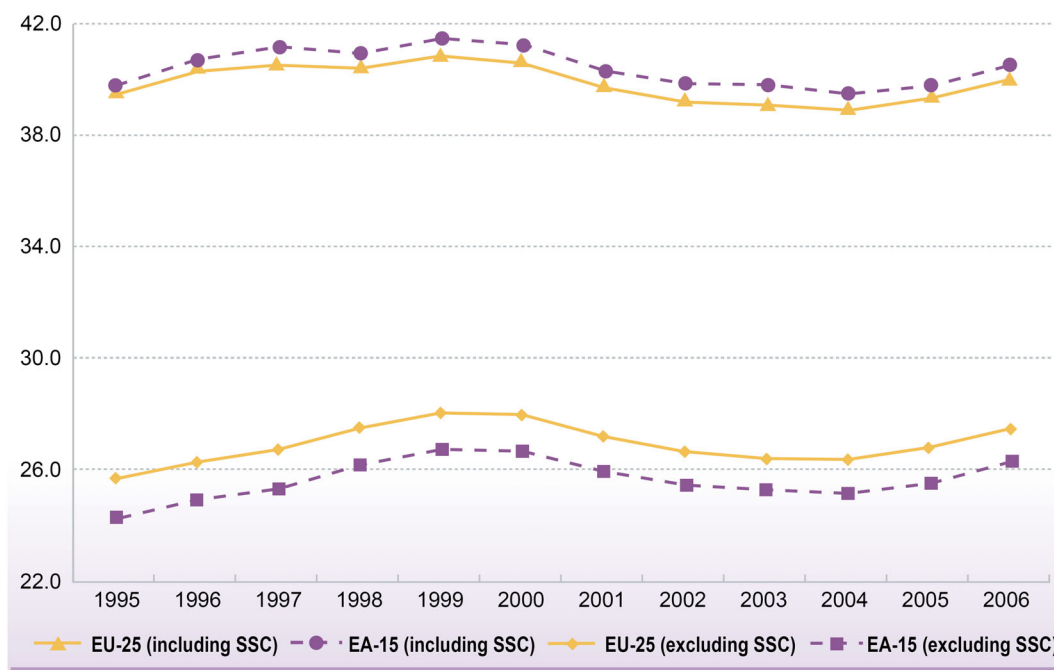
De figurene som er gjengitt her i kapittel 8 er alle hentet fra Eurostat 2008. Følgende inndeling er brukt i figurene:

- EU European Union
- EU–15 European Union (15 Member States; membership 1.1.1995–30.4.2004)
- EU–25 European Union (25 Member States; membership 1.5.2004–31.12.2006)
- EU–27 European Union (27 Member States; membership as from 1.1.2007)
- EA–13 Euro Area.

I EU begynte skattenes andel av BNP å øke sterkt i 1970-årene og hadde en noe lavere vekst i 80- og 90-årene. Skatteøkningen må ses i sammenheng med økningen i den offentlige sektors andel av økonomien i disse årene.

³⁶ EU og merverdiavgiften er nærmere omtalt i kapittel 17 Merverdiavgift.

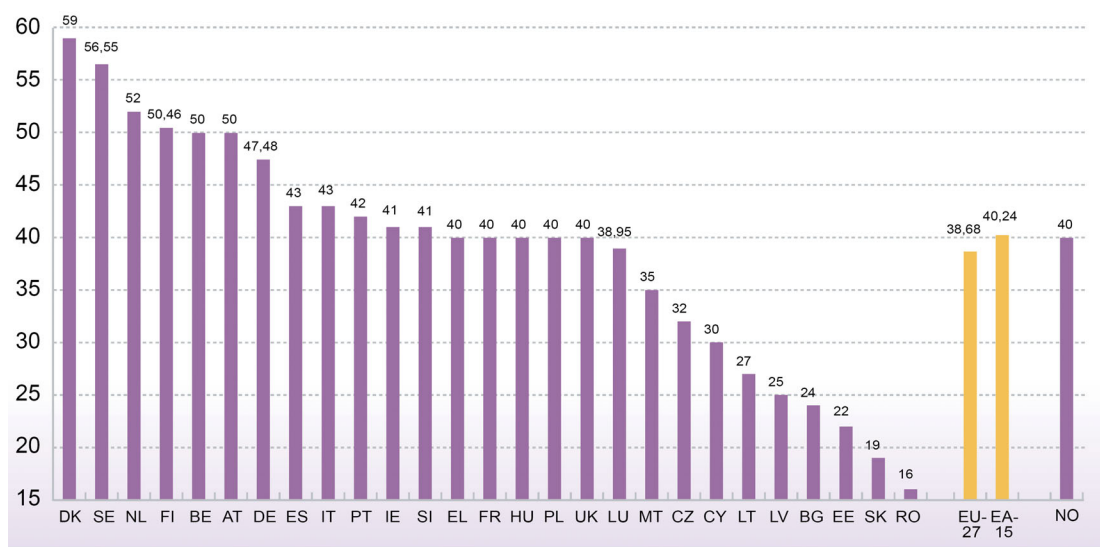
³⁷ Social Security Contributions (SSC)



Figur 8.1 Totale skatteinntekter (inkludert sosiale skatter) 1995–2006 i prosent av BNT (BNT-veid gjennomsnitt)

Kilde: Eurostat 2008

Både skattesatser og skattegrunnlag har betydning for skattenivået. Generelt kan en si at skattesatsene har gått ned mens skattegrunnlaget har blitt utvidet i 1990-årene og delvis også etter århundreskiftet. Dette gjelder både i Norge og i de fleste EU-land. Figur 8.2 viser den marginale skatteprosent for inntektsskatten for de enkelte EU-land i 2007. I Norge var den tilsvarende skattesatsen 47,8 prosent (50,7 prosent for selvstendige næringsdrivende utenom primærnæringene).

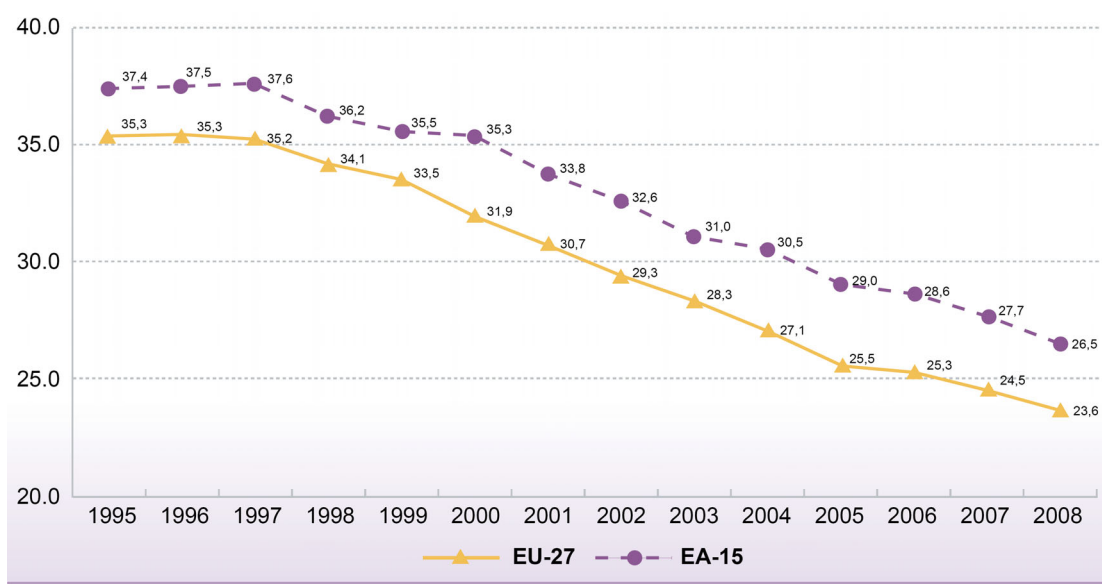


Figur 8.2 Maksimal skatteprosent på personlig inntekt 2007

Kilde: Eurostat 2008

Etter siste utviding inkluderer nå EU mange land med svak økonomi. Det vil derfor ofte være mer riktig å sammenligne Norge med de 15 EU-landene som har innført Euro (EA-15). I EU-statene finner en store variasjoner når det gjelder marginalsatser for inntektsskatten fra 16 prosent i Romania til 59 prosent i Danmark i 2007.

Skatten på selskapsoverskudd har gått kraftig ned i EU siden 1996 (figur 8.3). I gjennomsnitt for de 27 EU-landene er skatteprosenten 23,6 prosent i 2008 mot 35,3 prosent i 1996. I de 15 Euro-landene gikk skattesatsen ned fra 37,5 prosent til 26,5 prosent i samme tidsrom. Flere EU-land har som mål å senke selskapskatten ytterligere i årene framover. I Norge har skattesatsen i hele perioden ligget flatt på 28 prosent³⁸.

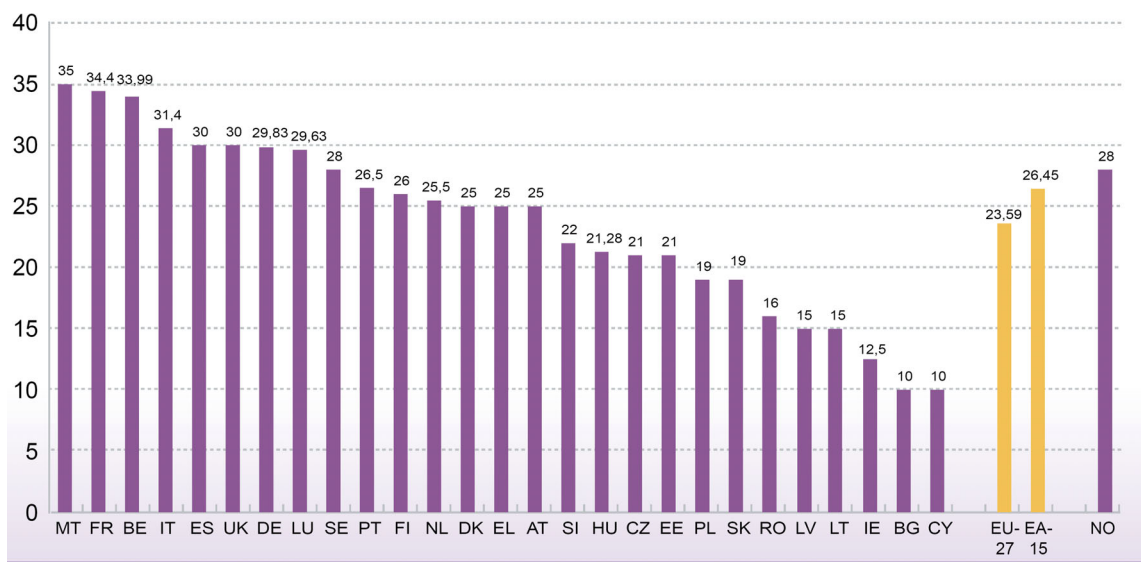


Figur 8.3 Utvikling av maksimal skatteprosent på selskapsoverskudd 1995–2007 (aritmetisk gjennomsnitt)

Kilde: Eurostat 2008

Figur 8.4 viser den marginale selskapskatteprosenten i 2008 for de enkelte EU-land. Selskapskatten er høyest på Malta med 35,0 prosent og lavest på Cypros med 10,0 prosent. I alle de store EU-landene er skatteprosenten 30 eller høyere. Det vil ofte gi et feilaktig bilde av den egentlige beskatningen dersom en bare sammenligner skatteprosentene i de ulike landene. En må også vurdere *skattegrunnlaget* i og med at bl.a. reglene for verdsetting og avskrivninger vil kunne variere mye fra land til land.

³⁸ I tillegg ble det fra og med 2006 ved innføring av aksjonærmodellen en ny beskatning på 28 % på den del av overskuddet som fysiske personer tar ut fra selskapet. Den samlede skatten på uttatt utbytte er dermed nå 48,16 prosent.



Figur 8.4 Maksimal skatteprosent på selskapsoverskudd 2007

Kilde: Eurostat 2008

8.3 Skattetrender i OECD

Skattenivået i OECD-landene målt som andel av brutto nasjonalproduktet (BNP), var i 2006 tilbake på samme nivå som i 2000 etter en kortvarig reduksjon mellom 2001 og 2004 (OECD 2007). I 2006 utgjorde skatteinntektene i gjennomsnitt for de OECD-landene som inngår i OECDs skattestatistikk, 36,2 prosent mot 35,5 prosent i 2004. I 2000 var skatteandelen også 36,2 prosent. Både Norge og mange av EU-landene inngår i OECDs skattestatistikk. Gjennomsnittet for EU-landene og Norge var henholdsvis 39,3 og 43,5 prosent i 2005. Norge hadde det sjette høyeste skattetrykket av de landene som inngår i OECDs skattestikk. Det var bare de nordiske landene Sverige, Danmark og Finland samt Belgia og Frankrike som lå foran Norge i skatteoversikten. New Zealand på ellevte plass med 38 prosent var det første landet på lista som ikke er medlem av EU når en ser bort fra Norge. Dette bekrefter at Norge og enkelte av EU-landene ligger meget høyt når det gjelder skattetrykk målt i prosent av brutto nasjonalprodukt. I 2005 var det flere land i OECDs skattestatistikk som økte skattetrykket enn det var land som reduserte det.

I gjennomsnitt for OECD-landene er det en svak økning av konsumskattens andel av det totale skattetrykket. Konsumskattens andel av BNP var 6,9 prosent i 2005 mot 6,8 prosent i 2004 og 6,7 prosent i 2000. Dette er nærmere beskrevet i kapittel 17 Merverdiavgift.

8.4 Norsk beskatning i forhold til EU og EØS-regelverket

EØS-avtalen³⁹ ble undertegnet 2. mai 1992 og trådte i kraft 1. januar 1994. Opprinnelig var dette en avtale mellom Det europeiske fellesskapet og de syv medlemslandene i EFTA. Etter folkeavstemning bestemte Sveits seg for ikke å delta i EØS-samarbeidet og i 1995 ble Sverige, Finland og Østerrike medlemmer av EU. Avtalen er følgelig nå en avtale mellom EU og de tre EFTA-landene Norge, Island og Liechtenstein.

De fire friheter

Del II og del III i EØS-avtalens hoveddel inneholder regler om rett til fri bevegelse. Artikkel 28 i avtalen omhandler fri bevegelse for arbeidstakere, artikkel 31 omhandler fri etableringsrett, artikkel 36 fri tjenesteflyt og artikkel 40 fri kapitalflyt. Disse artiklene har tilnærmet lik ordlyd som i EF-traktaten.

EØS-avtalen omfatter ikke skattepolitikken slik at de tre EFTA-landene kan derfor, slik som EU-landene, selv fastsette sin skattepolitikk. På samme måte som EU-landene er de imidlertid bundne av at skattepolitikken ikke bryter med de fire friheter slik disse er definert i EØS-avtalen.

Den 14. november 2003 var første gang en norsk domstol avsa dom om at en norsk lovbestemmelse angående direkte beskatning, var i strid med EØS-avtalens fire friheter. Dommen ble avsagt i Oslo tingrett og ga Nordea medhold i at bestemmelsen om å nekte godtgjøringsfradrag til utenlandske aksjonærer, var i strid med EØS-avtalens artikkel 40 om fri bevegelse av kapital.

Den 23. april 2004 ba Frostating lagmannsrett EFTA-domstolen om en rådgivende uttalelse om hvorvidt de norske godtgjøringsreglene slik de ble brukt ved beskatning av utbytte utbetalt fra norske selskaper til aksjonærer hjemmehørende i andre land, var i strid med EØS-reglene om fri bevegelse av kapital (EØS-artikkel 40).

Den 23. november 2004 avga EFTA-domstolen dom om at de norske godtgjøringsreglene vedrørende beskatning av utbytte var i strid med EØS-avtalen. Den daværende godtgjøringsregelen i skatteloven § 10–12 hindret dobbelt beskatning for norske aksjonærer ved at påløpt skatt på utbytte ble utlignet av et godtgjøringsfradrag. Selskapet betalte skatt av sitt overskudd som er grunnlaget for utbyttet. Det ble dermed bare betalt skatt en gang av selskapets overskudd i motsetning til dagens regler hvor både selskapet betaler skatt av overskuddet og den enkelte aksjonær betaler skatt på utbetalt utbytte. Etter de gamle reglene gjaldt ikke godtgjøringsregelen utbytte utbetalt til utenlandske aksjonærer da disse måtte betale 25 prosent⁴⁰ kildeskatt av utbytte uten godtgjøringsfradrag.

³⁹ Avtale om det europeiske økonomiske samarbeidsområde

⁴⁰ Det er mest vanlig med 25 prosent kildeskatt i forhold til de fleste land. Dersom skattesatsen for kildeskatt er lavere ifølge skatteavtalen Norge måtte ha med vedkommende land, er det denne skattesatsen som skal benyttes.

Dette var første gang at EFTA-domstolen fastslo at deler av det norske regelverket for direkte beskatning var i strid med EØS-avtalen. EFTA-domstolens avgjørelse var i tråd med domslutningen i Oslo tingrett (Nordea-saken) i 2003.

Statsstøtte

Skatteordninger kan også være ulovlige i henhold til EØS-avtalen dersom de kan oppfattes som statsstøtte. Etter EØS-avtalens artikkel 61 nr.1 er det ikke tillatt å gi statsstøtte⁴¹ til næringslivet, men forbudet er ikke absolutt da det er lov å gi statsstøtte ut fra visse kriterier. Grunnen til forbudet mot statsstøtte er at slik støtte vil hindre like konkurransevilkår innenfor EØS-området.

EØS-avtaleverket setter opp fire kriterier som må være oppfylt for at et tiltak skal oppfattes som ulovlig statsstøtte Dajani et. al (2002) (side 216):

1. Tiltaket må innebære statsstøtte
2. Støtten er konkurransevridende
3. Støtten virker selektiv
4. Støtten har grenseoverskridende virkning.

Statsstøtte omfatter ikke bare direkte pengeoverføringer fra staten. Dajani et. al (2002) skriver om dette (side 216):

Nær sagt enhver særbehandling fra det offentliges side til fordel for en privat part omfattes. En slik fordel anses å foreligge i ethvert tilfelle hvor et tiltak medfører en lettelse av de byrder som normalt påvirker foretaket. Praktiske eksempler i tillegg til direkte pengeoverføringer er lån med lav rente eller andre gunstige vilkår, ettergivelse av lån, offentlige garantier som ikke er forretningsmessig begrunnet, manglende krav til avkastning på aksjer det offentlige eier, avkall på utbytte, salg av eiendom, varer og tjenester til underpris og fritak for toll og avgifter.

Dajani et. al (2002) skriver videre (side 217):

På skatteområdet kan støtte gis ved en reduksjon i inntektsgrunnlaget, en reduksjon av skatt som utliknes, eller ved en utsettelse av eller ettergivelse av ilagt skatt. Inntektsgrunnlaget kan reduseres ved særskilte fradrag eller ved særskilte avskrivninger og avsetninger. Reduksjon av skatt som utliknes, kan gjøres ved at inntekter unntas fra beskatning, eller ved at det gis særskilte godtgjørelser.

Det fjerde kriteriepunktet ovenfor fastsetter at statsstøtten må ha grenseoverskridende virkning. Virksomheter som kun opererer på det nasjonale plan vil derfor ikke være omfattet av forbudet mot offentlig støtte. Uansett vil det være tillatt å gi bagatellmessig støtte, det vil si støtte som ikke overstiger 200 000 euro (ca. 1,6 mill. norske kroner) over en treårsperiode. Det samme gjelder støtte til små og middelstore bedrifter.

⁴¹ Statsstøtte må tolkes i vid forstand og omfatter også støtte fra kommuner og fylkeskommuner. *Offentlig støtte* ville derfor vært et mer dekkende uttrykk enn statsstøtte.

Selv om EØS-avtalen omfatter all handel med varer og tjenester, faller noen områder utenfor slik som for eksempel landbrukssektoren. Dette innebærer at pris, offentlig støtte, markedsordninger og særskilte skatteordninger⁴² for landbruket ikke er berørt av EØS-avtalen. En del bearbejdede jordbruksprodukter omfattes likevel av EØS-avtalen og det samme gjelder skogbruks- og skogindustriprodukter. Primærskogbruket betraktes som en del av landbrukssektoren og omfattes derfor ikke av EØS-avtalen.

Geografisk differensiert arbeidsgiveravgift

Den geografisk differensierte arbeidsgiveravgiften er et eksempel på hvor EFTAs overvåkingsorgan ESA mente at det norske regelverket var i strid med EØS-avtalen vedrørende ulovlig statsstøtte. I 2004 begynte Norge omleggingen av systemet med arbeidsgiveravgift slik at det skulle bli i samsvar med EØS-regelverket. Omleggingen stanset da EU-kommisjonen i slutten av 2005 fastsatte nye retningslinjer for regionalstøtte. Disse nye retningslinjene ble deretter også gjort gjeldende for EFTA-landene. De nye retningslinjene for regionalstøtte førte til vesentlig færre endringer i den norske arbeidsgiveravgiften enn det omleggingen i 2004 la opp til. Dette er beskrevet nærmere i kapittel 11 Sosiale skatter.

8.5 Norsk beskatning i forhold til OECD

OECD beregner årlig en internasjonal indikator for den offentlige landbruksstøtten i hvert av medlemslandene. Denne indikatoren betegnes PSE (Producer Support Estimate) og den skal måle verdien av alle overføringer fra skattebetalerne og konsumentene til landbruket. Summen av budsjettstøtte og skjermingsstøtte danner grunnlaget for PSE. Skjermingsstøtten er definert som forskjellen mellom innenlandsk produsentpris og en referansepris multiplisert med produsert mengde. Referanseprisen er et uttrykk for verdensmarkedsprisen. Indirekte støtteformer i form av skatte- og avgiftslette som er spesielle for jordbruket, skal også inngå i PSE, men det er stor usikkerhet i hva som er tatt med i de enkelte land. For Norge er skatteletten i forbindelse med jordbruksfradraget tatt med.

PSE oppgis i prosent av produksjonsverdien i jordbruket. Produksjonsverdien er definert som bruttoinntekten inkludert tilskudd. I Norge sank PSE målt i prosent fra 71 prosent i 1986–1988 til 65 prosent i 2006. I gjennomsnitt for OECD var tilsvarende nedgang fra 38 prosent til 27 prosent (St.meld. nr. 1 (2007–2008)).

Dersom Norge innfører nye spesielle skatte- eller avgiftslettelse for jordbruket, vil disse prinsipielt inngå i PSE-beregningen.

⁴² Så sant skatteordningen ikke bryter med de fire friheter. En utenlandsk statsborger som kjøper gårdsbruk i Norge og oppfyller konsesjonskravene, har for eksempel krav på jordbruksfradrag etter det samme regelverk som norske statsborgere.

8.6 Skatt og landbruk og WTO⁴³

Nasjonale skatteordninger er i utgangspunktet ikke underlagt avtaleverket i WTO. Likevel *kan* skatteordninger bli berørt i tilfeller der ordningene kommer i konflikt med for eksempel grunnleggende prinsipper som ikke-diskrimineringsprinsippet, og/eller berører andre konkrete avtaler, som landbruksavtalen og subsidieavtalen. Det er *måten* skatteordningene er utformet på, og ikke nivået eller størrelsen, som blir det avgjørende i vurderingen av om statene har brutt sine WTO-forpliktelser.

Skatt er ikke nevnt i WTOs landbruksavtale. Likevel kan enkelte skatteordninger komme i konflikt med avtalen. Siden skattepolitikk ikke omfattes av avtaleforpliktelsene, er det vanskelig å vurdere i hvilken grad ulike ordninger vil være berørt. Her er det snakk om tolkninger, og spørsmålet vil derfor først og fremst kunne belyses ved å se nærmere på praksis i WTO.

Dersom det blir en sterk økende internasjonal trend i å gi landbruket støtte i form av gunstigere skatteregler enn det som andre næringer i samme land har, kan regelverket i WTO bli endret for å fange opp denne indirekte subsidieringen av landbruket.

Skatteordninger blir i liten grad notifisert til WTO. Skatteordningene er dessuten ofte «bakt inn» i andre støtteformer slik at det blir vanskelig å måle omfanget av skatteordningene. Samtidig er det eksempler på at notifiseringer som tross alt nevner skatteordninger, ikke alltid tallfester størrelsen på disse ordningene, og eventuelt kun nevner dem som del av en større gruppe tallfestet notifisert støtte. I tillegg kan støtte i form av skatteordninger «være gjemt» bak andre støtteformer og derfor ikke komme tydelig fram.

I tabell 8.1 er det satt opp en forenklet oversikt over ulike typer skatteordninger som notifisert. Disse er igjen relatert til ulike støtteformer under landbruksavtalen.

⁴³ Dette underkapitlet er i all hovedsak et sammendrag av kapittel 4 i NILF-report 2002-8: Andersen et. al: Taxation of Agriculture in Selected Countries. Kapittel 4 i NILF-report 2002-8 er skrevet av Frode Veggeland, NILF.

Tabell 8.1 Type skatteordninger nevnt i WTO-notifikasjoner 1995 – mars 2002

Domestic support – Amber box (AMS)	Domestic support – Green box	Export Subsidies	Special and differential treatment
Taxes which are subtracted from total product-specific or non-product specific AMS (i.e. tax on fertilisers, pesticides or levies/fees paid on milk)	Tax linked savings tool, which allows primary producers to set aside income in high-income years without paying tax until income is withdrawn.	Tax Credit Certificate	Tax exemption for producers for net gains from primary agricultural activities
Individual taxes on surplus production, which are subtracted from total product specific AMS	Marketing levy refunds to farmers		Tax refund
Transport cost subsidy (taxes on fuel)	Fees and taxes paid for various services (USA: state programs for agriculture)		

Når det gjelder notifikerte skatteordninger under AMS, kan vi i praksis skille mellom to typer. Den ene dreier seg om skatter og avgifter som trekkes fra den reduksjonspliktige støtten (AMS). Den andre dreier seg om støtte til bestemte formål – som drivstoff – spesielt beregnet for landbrukssektoren. Notifikerte skatteordninger under «Green box» dreier seg om skatte- og avgiftslettelse som er knyttet til tiltak som ikke er direkte koplet opp mot produksjon

Selv om flere nasjonale skatteordninger er notifisert til WTO, er det ikke nødvendigvis enighet om hvilke ordninger som skal være notifikasjonspliktige, eller hvilke ordninger som skal regnes som reduksjonspliktig støtte i henhold til forpliktelsene i landbruksavtalen. Det er særlig avgiftslettelse i forbindelse med bruk av drivstoff i landbruket og forholdet mellom eksportsubsidier og diverse skatteordninger som har vært diskutert.

Noen land, bl.a. Canada og Tsjekkia har notifisert reduserte avgifter på drivstoff i landbruket som en del av «Non-Product-Specific AMS». De fleste land har således ikke notifisert reduserte avgifter på drivstoff og mener at det ikke er relevant å notifisere ordningen.

Når det gjelder skatte- og avgiftsordninger som er relatert til støtte til eksportrettet virksomhet, faller dette området utenfor rammen til denne rapporten.

Selv om skattepolitikk i utgangspunktet er et nasjonalt anliggende, så kan måten nasjonale skatteordninger utformes på, føre til at landene kommer i konflikt med sine WTO-forpliktelser. Dette gjelder også på landbruksområdet. Det er samtidig verdt å merke seg at det ikke har vært større konflikter omkring spørsmålet om målrettede reduksjoner i bøndernes inntektsskatt. Dette kan enten skyldes at temaet anses for ikke å være særlig relevant for landbruksavtalen, eller

at ingen av landene foreløpig har opplevd dette som et problematisk handelsvridende virkemiddel.

9 Formuesskatt

9.1 Verdsetting av formuesobjektene

Hovedprinsippet ved formuesligningen av fast eiendom er at omsetningsverdien skal legges til grunn ved formuesligningen. Dette gjelder også jordbrukseiendommer hvor ligningsverdien fastsettes under ett for driftsbygninger, våningshus, kårbolig, jord og grunn med unntak av særskilt lignet skog. Ligningsverdien av særskilt lignet skog skal fastsettes til den verdien skogen har som varig inntektskilde ved hensiktsmessig bruk. Det er følgelig ikke omsetningsverdien, men bruksverdien som legges til grunn ved formuesligningen⁴⁴.

Selv om det er omsetningsverdien som skal legges til grunn ved formuesligningen av fast eiendom, fastslår skatteloven § 4–10 at ligningsverdien kan settes lavere enn omsetningsverdien. I takseringsforskriftene står det at ligningsverdien for bolig- og fritidseiendommer ikke skal overstige 30 prosent av markedsverdien (§ 1-1-1) og for næringsseiendommer inkludert jordbrukseiendommer ikke høyere enn 80 prosent av markedsverdien (§ 2-1-1). I de langt fleste tilfeller er verdien av næringsseiendommer satt vesentlig lavere enn dette. Det står ingen ting i lovverket om at det må tas hensyn til konsesjonsprisen ved fastsetting av ligningsverdien på gårdsbruk, men det vil være rimelig å bruke konsesjonsprisen som tak for markedsverdien.

Salgsverdien skal egentlig brukes som ligningsverdi for maskiner og inventar, men av praktiske årsaker brukes i stedet skattemessig nedskrevet verdi ved utgangen av inntektsåret som ligningsverdi. Finanskapital verdsettes til tilnærmet full verdi; – dette er særlig tilfelle etter at aksjerabatten for børsnoterte selskaper er fjernet i sin helhet fra og med inntektsåret 2008.

9.2 Bør formuesskatten avvikles?

I perioden 2004–2006 ble delingsmodellen erstattet med de nye skattemodellene for næringslivet. Den økte beskatningen disse modellene førte til, ville Bondevik II-regjeringen redusere med gradvis reduksjon av formuesskatten. Dette er beskrevet slik i St.meld. nr. 29 (2003–2004).

Departementet legger opp til at formuesskatten halveres i løpet av 2006 og 2007, og at den deretter trappes videre ned med sikte på avvikling. Nedtrappingen av formuesskatten må ses i sammenheng med innføringen av aksjonærmodellen.

⁴⁴ Bruksverdiprinsippet gjelder fortsatt etter innføringen av Forskrift 2006–12–19 om verdsetting skog. Endringen går i grove trekk på at det er tatt i bruk en mer sjablongmessig fastsettelse av ligningsverdien.

Disse endringene vil bidra til at beskatningen av kapital i større grad vris fra skatt på beholdning til skatt på overskudd. Departementet mener det er bedre, både nærings- og fordelingspolitisk, å skattlegge kapitalen når den tas ut på personlig hånd.

I 2005 fikk vi et regjeringsskifte og den nye regjeringen (Stoltenberg II) fulgte ikke opp nedtrapping av formuesskatten. I statsbudsjettet for 2008 ble innslagspunktet for trinn 1 økt fra 220 000 til 350 000 kroner mens innslagspunktet for trinn 2 ble stående rolig på 540 000 kroner⁴⁵. Skattesatsene forble uendret.

Skaugeutvalget som ble nedsatt for å vurdere mulige endringer i skattesystemet, pekte på i sin utredning (NOU 2003:9) at den ulike verdsettingen av formuesobjekter bidrar til at det blir investert for mye i objekter som omfattes av verdsetningsrabatter. Dette gir et tap for samfunnet fordi ressursene ikke brukes der de vil kaste mest av seg. Ut fra dette ønsket utvalget mer nøytralitet i verdsettingen slik at de ulike formueselementer blir beskattet med utgangspunkt i omsetningsverdien.

Utvalget la også vekt på den internasjonale utviklingen, hvor de ulike land i økende grad konkurrerer om å tiltrekke seg næringsaktivitet, sparekapital og kompetent arbeidskraft. Utvalget mente derfor at det burde legges mindre vekt på beskatning av mobil kapital slik som finansformue. Utvalget viste også til at utviklingen i flere OECD-land hadde gått i retning av å avvikle formuesskatten.

Ut fra dette mente utvalget at redusert skatt på finanskapital burde kompenseres med økt beskatning av bolig og annen fast eiendom. Utvalget mente videre at formuesskatten burde avvikles parallelt med at skatt på fast eiendom og arv økes. Utvalget mente at en slik omlegging av skattebyrden på kapital ville medføre så høy økning av skatt på fast eiendom og arv, at omleggingen måtte skje gradvis.

På kort sikt foreslo utvalget ca. en halvering av formuesskatten gjennom bl.a. en mer ensartet beskatning av ulike formuesobjekter.

I og med at landbruket har mye kapital bundet i fast eiendom, ville landbruket komme dårlig ut dersom formuesskatten skulle lempes for finanskapital og økes for fast eiendom. Det utvalget som var satt ned for å vurdere ny lov om eiendomsskatt (Zimmerutvalget) (NOU 1966:20) mente at eiendomsskatten burde være obligatorisk og omfatte *all* eiendom og dermed også jord- og skogbruks-eiendommer. Skaugeutvalget anbefalte å følge opp eiendomsskatteutvalgets forslag om at plikten til å betale eiendomsskatt som hovedregel skulle gjelde alle eiendommer, og at takstene burde gjenspeile markedsverdien. I ettertid har eiendomsskatteloven blitt noe endret slik at jord- og skogbrukseiendommer nå er obligatorisk fritatt for eiendomsskatt (se kapittel 10 Eiendomsskatt).

Dersom formuesskatten en gang blir fjernet, kan det være nærliggende å tro at i hvert fall deler av provenytapet vil bli innekket ved å øke eiendomsskatten samtidig som at deler av eiendomsskatten vil bli omgjort fra å være ren kommunal skatt til også å omfatte en statsskattedel. Dagens obligatoriske fritak

⁴⁵ Alle beløp gjelder enslig skattyter. Beløpene må fordobles for ektepar.

for næringsdelen av jord- og skogbrukseiendommer kan også stå i fare for å bli revurdert; – jf. Zimmerutvalget og Skaugeutvalget.

9.3 Bør formuesskatten avvikles spesielt for næringskapital?

Næringsformuen er grunnlaget for inntektsskapingen i næringslivet. Fra næringsorganisasjonene er det derfor flere ganger reist krav om at formuesskatten må fjernes for næringsformuen. Det er ingen klar sammenheng mellom den skattepliktige formuen og foretakets inntjening slik at formuesskatten også må betales i år hvor virksomheten går med underskudd eller meget liten inntjening.

Å fritta næringsformue for formuesskatt, har vært vurdert av ulike regjeringer, bl.a. i 1993 (Revidert Nasjonalbudsjett) og i forbindelse med statsbudsjettet for 2001.

I stortingsvedtak av 16. juni 2000 ba et stortingsflertall bestående av Frp, H, V, KrF, Sp og Kystpartiet Regjeringen (Stoltenberg I) legge fram et forslag om fritak for formuesskatt på næringsaktiva. Regjeringen hadde ikke noe ønske om å legge fram noe slikt tiltak, men fulgte opp stortingsvedtaket i forslaget til statsbudsjett for 2001.

Regjeringen hadde flere argumenter mot å innføre skattefritak for næringsformue:

- Redusert proveny
- Dårlig fordelingspolitikk
- Praktiske avgrensingsproblemer
- særlig for enkeltpersonforetak og ansvarlige selskaper
- Insitament for å føre mest mulig av private formue inn i næringsformuen
- Insitament til å føre mest mulig gjeld ut av næringsformuen
- Ligningsmyndighetenes kontrolloppgaver vil bli vanskeligere og mer arbeidskrevende
- Det vil bli mange fortolkningsproblem.

I St.prp. nr. 1 (2000–2001) presenterte Regjeringen et alternativt formuesskatteopplegg som etter Regjeringens syn vil «gi økt skattemessig likebehandling og bedre fordeling enn forslaget om å fritta næringsformue». Regjeringens alternative forslag gikk i korthet ut på å gjøre skattegrunnlaget bredere, øke bunnfradraget og sette ned skattesatsene.

Finansdepartementet foreslo at fast eiendom, driftsmidler og varelager i enkeltmannsforetak skulle fritas for formuesskatt. For aksjonærer i delingspliktige ikke-børsnoterte aksjeselskaper og deltakere i delingspliktige deltakerlignede selskaper, foreslo Finansdepartementet at virksomhetseiendelene i selskapet skulle fritas for formuesskatt i forbindelse med verdsettelsen av aksjene og andelene. Aksjer i børsnoterte selskaper og ikke-børsnoterte selskaper som ikke var delingspliktige skulle etter forslaget ikke fritas for formuesskatt på eiendelene i selskapet.

Alle fysiske formuesobjekter som har virket i virksomheten skulle omfattes av skattefritaket. Om *jordbruksseiendommer* skrev Finansdepartementet:

Etter skatteloven § 4–11 første ledd skal jordbrukseiendom verdsettes «under ett» med bygninger og rettigheter som hører til eiendommen. Denne felles verdsettelsen vil også omfatte realkapital som etter departementets forslag faller utenfor det skattefrie området, eksempelvis kårbolig og våningshus. Etter departementets oppfatning bør i prinsippet kårbolig og våningshus ikke fritas for formuesskatt. Bl.a. på grunn av at jordbrukseiendom som sådan ofte er underlagt offentligrettslige salgsbegrensninger, vil det kunne være vanskelig å fastsette en individuell omsetningsverdi på eiendommens skattepliktige formuesobjekter. Departementet foreslår derfor at jordbrukseiendommer, inntil videre, generelt fritas for formuesskatt. Departementet tar sikte på å komme tilbake med nærmere verdsettelsesregler for landbrukseiendeler som ikke kan anses som driftsmidler i forbindelse med forslag til nye takseringsregler for boliger. Disse vil da bli tatt med i det formuesskattepliktige grunnlaget.

Ut fra dette ville våningshus og kårboliger i første omgang bli omfattet av skattefritaket. Begrunnelsen for dette var at boligene inngikk i ligningsverdien for jordbrukseiendommen. Finansdepartementet ville imidlertid komme tilbake med nærmere verdsettelsesregler for landbrukseiendommer på et senere tidspunkt.

Behandlingen av finansielle eiendeler og gjeld mente Finansdepartementet ville reise særlige spørsmål dersom næringskapitalen skulle bli fritatt for formuesskatt. Ved utformingen av de nærmere avgrensningskriterier var det etter departementets vurdering hensiktsmessig å skille mellom på den ene side virksomhet som utøves i enkeltmannsforetak og på den annen side virksomhet som utøves gjennom delingspliktige ikke-børsnotert aksjeselskap eller delingspliktig deltakerlignet selskap. Begrunnelsen for å foreta et slikt skille var at privatformue og næringsformue fastsettes samlet på skattyters hånd dersom virksomheten er organisert som enkeltmannsforetak, mens formuesverdien av en eierandel i ikke-børsnotert aksjeselskap eller et deltakerlignet selskap fastsettes separat og uavhengig av eierens øvrige formue.

Skaugeutvalget (NOU 2003:9) frarådet sterkt at «arbeidende kapital» (næringskapital) skulle fritas for formuesskatt:

En slik omlegging vil forsterke skjevhetene i dagens formuesskatt, samtidig som det ville gi opphav til en rekke praktiske og administrative problemer, blant annet når det gjelder å avgrense «arbeidene» mot «ikke-arbeidende» kapital.

I desember 2007 sendte flere næringsorganisasjoner med NHO og Norges Bondelag i spissen, et felles brev til Finansdepartementet hvor de krevde at arbeidende kapital skulle fritas for formuesbeskatning. Finansdepartementet har ved hjelp av Statistisk sentralbyrås skattemodell LOTTE beregnet at et slikt skattefritak vil medføre et provenytnap på ca. 5 milliarder kroner. Finansdepartementet har også beregnet at dersom en senket formuesskatten *generelt* med 5 milliarder kroner, ville dette medføre at en kunne senke innslagspunktet for formuesskatt til 1 630 000 kroner for enslige og det dobbelte for ektepar.

9.4 Næringskapital og landbruket

I en skatteundersøkelse som NILF gjennomførte i forbindelse med driftsgranskingene (se kapittel 18) ble det foretatt en del beregninger av formuesskatten. Av de 928 brukene som inngikk i driftsgranskingene for inntektsåret 2005, er 740 bruk med i den spesielle skatteundersøkelsen. Det er bl.a. tatt ut samdriftsbruk, forpaktningsbruk og bruk hvor brukerfamilien driver annen næringsvirksomhet av betydning. Disse uttakene er gjort for å få et mer homogent materiale som kan gi mer entydige forklaringer ved skatteberegningen.

Tabell 9.1 Ligningsmessige verdier av eiendeler og gjeld per bruk

Eiendel	Kroner
Fast eiendom	772 836
Maskiner, redskaper etc.	311 902
Buskap	117 211
Varelager	46 364
Næringsformue i alt	1 248 313
Annen formue	618 467
Bruttoformue i alt	1 866 780
Gjeld	1 265 216
Nettoformue	601 564

Kilde: I det vesentlige NHO (2006)

Den faste eiendommer omfatter jord, skog, driftsbygninger og bolighus på gården. I næringsformuen er det ikke gjort fradrag for våningshuset selv om det ikke inngår i næringen, men er en privat eiendel. Dette er i tråd med Finansdepartementets forslag i St.prp. nr. 1 (2000–2001) i forbindelse med et eventuelt skattefritak for næringsformue (se forrige side).

I NILFs beregning av formuesskatten, er bare realaktiva tatt med som næringsformue. Dette er gjort fordi det ut fra det foreliggende datamateriale ikke er mulig å fordele finansaktiva mellom næring og privat. Gjelda må også fordeles mellom næringsformuen og privatformuen. Ved skatteberegningen er gjelda forholdsmessig fordelt mellom de to formuesgruppene. Gjelda knyttet til næringsformuen blir da:

$$\begin{aligned} & (\text{Gjeld} * \text{næringsformue}) / \text{Bruttoformue i alt} \\ & (\text{kr } 1\,265\,216 * \text{kr } 1\,254\,889) / \text{kr } 2\,017\,831 = \text{kr } 786\,837 \end{aligned}$$

Tabell 9.2 Gjennomsnittlig formue og gjeld per bruk. kroner

	Bruttoformue	Gjeld	Nettoformue
Næring (jord og skog)	1 248 313	846 049	402 264
Annen formue	618 467	419 167	199 300
I alt	1 866 780	1 265 216	601 564

Innføringen av foretaksmodellen i 2006 medførte nødvendigheten av en grundigere fordeling av gjeldsposter mellom næring og privat. Denne fordelingen vil da også måtte legges til grunn ved en eventuell innføring av skattefritak for næringsformuen.

Tabell 9.3 viser beregning av formuesskatten foretatt separat for hver enkelt brukerfamilie og ikke på gjennomsnittstallene som er gjengitt i tabell 9.2.

Tabell 9.3 Reduksjon i formuesskatt per bruk dersom næringsformuen blir skattefri.
Kroner

	Trinn 1	Trinn 2	Formuesskatt i alt
Ordinær formuesskatt	2 575	3 694	6 269
Formuesskatt etter fritak for næringskapital	998	1 022	2 020
Redusert formuesskatt	1 577	2 672	4 249

Tabell 9.3 viser hvor mye formuesskatten blir redusert med dersom en trekker ut næringsformuen fra den skattepliktige formuen. Slik næringsformuen er definert her, omfatter den bare realaktiva. Dersom den del av finansaktiva som måtte tilhøre næringsformuen også var tatt med, ville skattereduksjonen blitt en del større. Grunnen til at finansaktiva ikke er fordelt på næring og privat er, som tidligere forklart, at det foreliggende materialet ikke gjør det mulig på en tilfredsstillende måte.

Dersom vi forutsetter at driftsgranskingene er representative for 35 000 bruk som mottar produksjonstilskudd, får vi at skattefritak for næringsformuen i for disse 35 000 brukene representerer en skattelette på 149 mill. kroner. Dersom vi forutsetter at skatteletten for de resterende 13 000 brukene som mottar produksjonsstøtte er 2 000 kroner per bruk, får vi en ytterligere skattelette for disse 13 000 brukene på 26 mill. kroner. Totalt blir da skatteletten på 175 mill. kroner.

9.5 Formuesskatt i andre land

Formuesskatt er en skatt som har blitt avskaffet i flere og flere land. Av de 30 OECD-medlemslandene er det nå bare Frankrike, Spania (enkelte provinser), Luxembourg⁴⁶ og Sveits som fortsatt har formuesskatt i tillegg til Norge. Det er følgelig bare noen av EØS-landene som har formuesskatt. Store OECD-land som USA og Australia har aldri hatt formuesskatt.

EU/EØS-land som har avskaffet formuesskatten de siste årene:

- Østerrike 1994
- Tyskland 1997
- Danmark 1997
- Nederland 2001

⁴⁶ Privatpersoner er fritatt for formuesskatt fra og med 2006.

- Finland 2006
- Island 2006
- Luxembourg 2006 (for privatpersoner)
- Sverige 2007.

Tabell 9.4 EØS-land som fortsatt har formuesskatt

Land	Fritak for næringskapital	Bunnfradrag, norske kroner	Skattesatser i prosent
Norge	Nei	350 000	0,90 – 1,1
Frankrike	Fritak på vilkår	6 000 000	0,55 – 1,8
Spania	Fritak på vilkår	1 400 000	0,20 – 2,5
Luxembourg	Nei	Varierende	0,50
Sveits	Nei	Varierer i kantonene	Varierer i kantonene, men er ca. 1,5 %

Kilde: I det vesentlige NHO (2006)

Frankrike og Spania har fritak på deler av næringskapitalen. Inntil Sverige avskaffet formuesskatten helt i 2007, var næringskapital fritatt for formuesskatt⁴⁷. For annen formue var det et bunnfradrag på 1 500 000 svenske kroner for enslige og 3 000 000 for ektepar. I Luxembourg ble formuesskatten for enkeltpersoner avskaffet i 2006.

I Sveits er det hver av de 26 kantonene som avgjør om hvorvidt det skal skrives ut formuesskatt eller ikke. Kantonene avgjør også selv skattesats og størrelsen på eventuelt bunnfradrag.

I de land som fortsatt har formuesskatt eller som nylig har avskaffet den, er det skattefrie bunnfradraget vesentlig høyere enn i Norge selv med forhøyelsen av bunnfradraget i statsbudsjettet for 2008.

9.6 Avslutning formuesskatt

Formuesskatten er for lengst fjernet i de fleste land. I de få land som fortsatt har formuesskatt, er det skattefrie bunnfradraget mangedoblet av bunnfradraget i Norge. Dersom formuesskatten skal beholdes i Norge, bør bunnfradraget heves vesentlig; – anslagsvis til 1 mill. kroner. Skattefritak for næringsformue synes å være et skritt på veien før formuesskatten blir fjernet i sin helhet; – jf. Sverige. Det er lite realistisk å foreslå noen særregler for spesifikk fjerning av formuesskatten for næringsformue i landbruket. Dersom formuesskatten på næringsformue skal bli fjernet må det omfatte alle næringer. En fjerning av formuesskatten helt eller delvis vil medføre et provenytnap for stat og kommuner som må

⁴⁷ Formuesskatten ble tidligere fjernet i sin helhet i Sverige, men deretter gjeninnført for formue utenom næringsformue før den igjen ble fjernet i sin helhet i 2007.

hentes andre steder dersom en ønsker å opprettholde provenyet på dagens nivå. Det er da nærliggende å tro at hele eller deler av provenytapet vil bli innhentet ved å øke eiendomsskatten samtidig som eiendomsskatten gjøres obligatorisk og blir en delt skatt mellom stat og kommunene slik som formuesskatten. En slik vridning fra formuesskatt til eiendomsskatt vil være i tråd med de internasjonale trendene.

I og med at eiendomsskatten er skatt på fast eiendom, ville kapital bundet i øvrige driftsmidler bli skattefri. Jord- og skogbrukseiendommer med unntak av bolighusene er ut fra dagens regelverk fritatt for eiendomsskatt. Under forutsetning av at jord- og skogbruk fortsatt ville ha generelt fritak for eiendomsskatt, ville landbruket komme gunstig ut sammenlignet med andre næringer som har fast eiendom dersom bortfall av formuesskatt skulle bli helt eller delvis kompensert med økt eiendomsskatt.

Bondevik II regjeringen la fjerning av formuesskatten over relativt få år inn som en del i totalpakken ved innføring av de nye skattemodellene. Skatteberegningene som er vist i kapittel 18 viser at overgangen fra delingsmodellen til foretaksmodellen påførte den delen av landbruket som mottar produksjonsstøtte, en årlig skatteskjerpelse i form av økt toppskatt og trygdeavgift på 197 mill. kroner. Et skattefritak for næringskapital i landbruket ville føre til en årlig skattelempe på 174 mill. kroner. Fortsatt ville økningen etter innføringen av foretaksmodellen og etter en eventuell fjerning av formuesskatten for næringskapital, medføre en årlig økning i skatteprovenyet på 23 mill. kroner.

10 Eiendomsskatt

10.1 Historikk

1. januar 1913 trådte Landskatteloven og byskatteloven av 18. august 1911 i kraft. Første kapittel i begge lovene inneholdt bestemmelser om eiendomsskatt. I herredskommunene kunne det enkelte herredsstyret fritt avgjøre om det skulle skrives ut eiendomsskatt i kommunen. For faste eiendommer bygde skattegrunnlaget på matrikkelskylden fra 1863, mens det for verk og bruk ble fastsatt egen skyldmarkverdi.

I bykommunene var eiendomsskatten obligatorisk. Skattegrunnlaget var ikke matrikkelskylden, men en særskilt taksering som skulle foretas hvert tiende år. Eiendommer som ble drevet som gårdsbruk fikk lavere skattesats enn andre eiendommer.

I 1960 kom det en særskilt tilleggslov som ga herredskommunene adgang til å bruke byskattelovens bestemmelser når det gjaldt eiendomsskatt i en eller flere klart avgrensede deler av herredet. Bykommunene fikk en tilsvarende adgang til å benytte landsskattelovens bestemmelser for eiendomsskatt på jordeiendommer i en eller flere avgrensede deler av byområdet.

I 1975 fikk vi en egen lov om eiendomsskatt (*Lov 1975-06-06 nr. 29: Lov om eiendomsskatt til kommunane*) med virkning for skatteutskrivningen fra og med 1976. Loven omfatter både by- og herredskommuner og den enkelte kommune avgjør om hvor vidt det skal skrives ut eiendomsskatt i kommunen eller ikke. Fram til og med 2006 kunne det bare skrives ut eiendomsskatt på verk og bruk i hele kommunen og på boliger i klart avgrensede områder som helt eller delvis var utbygd på byvis. Etter hvert ble det mange tvister og rettssaker om hva som var bymessig vis. Det ble også i noen tilfeller utskrevet eiendomsskatt på fritidsbebyggelse i nær geografisk avstand til tettsteder. I et par tilfeller innførte kommunen også eiendomsskatt i rene hyttefelt. Det ble stadig mer uklart hva bestemmelsen utbygd på bymessig vis egentlig innebar. Denne uklarheten førte til de endringer som ble foretatt i eiendomsskatteloven den 16. juni 2006 med virkning fra 1. januar 2007.

Eiendomsskatt er fortsatt en frivillig kommunal skatt som skrives ut og innbetales utenom systemet for inntektsskatt og annen kapitalbeskatning.

10.2 Endringene i 2007

Den enkelte kommune kan fra 2007 avgjøre om den vil innføre eiendomsskatt for hele kommunen og ikke bare i bymessig utbygde strøk. Eiendomsskatt kan følgelig nå skrives ut på all fast eiendom i kommunen med unntak av de

eiendommer som ifølge eiendomsskatteloven enten er obligatorisk eller valgfritt fritatt for eiendomsskatt. Eiendommer som blir drevet som gårdsbruk eller skogbruk er etter eiendomsskatteloven § 5 h obligatorisk fritatt for eiendomsskatt. Fritaket gjelder driftsdelen og omfatter ikke bolighusene på eiendommen. Fritaket gjelder heller ikke for bygninger og areal som blir benyttet til andre formål enn jord- eller skogbruk. Før 2007 var det valgfritt om kommunen skulle skrive ut eiendomsskatt på jord- og skogbruk, men da med en lavere skattesats enn den som ellers ble brukt i kommunen. I og med at landbruk ikke inngår i begrepet verk og bruk og at eiendomsskatt ellers bare kunne utskrives i områder som var utbygd på bymessig vis, var det meget sjeldent at landbrukseiendommer eller deler av slike eiendommer ble ilagt eiendomsskatt.

Kommunestyret *kan* i tillegg frita visse eiendommer helt eller delvis for eiendomsskatt (§ 7). Dette gjelder bygninger med historisk verdi, nye bolighus (de første 20 årene) og bygninger/eiendommer i visse deler av kommunen.

Etter eiendomsskatteloven § 3 har den enkelte kommune nå følgende valg for hvilke områder og eiendomskategorier som kan ilegges eiendomsskatt:

- Hele kommunen
- Fast eiendom i klart avgrensede områder som er utbygd på bymessig vis eller der slik utbygging er i gang
- Bare på verk og bruk uansett hvor de ligger i kommunen
- Fast eiendom i klart avgrensede områder som er utbygd på bymessig vis eller der slik utbygging er i gang samt på verk og bruk ellers i kommunen.

Dersom kommunen velger å innføre eiendomsskatt for hele kommunen, vil også fritidsboliger bli beskattet, men det er ikke anledning til å skrive ut eiendomsskatt *bare* på fritidsboliger og ikke på bolighus.

I 2007 skrev 55 kommuner ut eiendomsskatt i hele kommunen, 80 kommuner i områder som er utbygd på bymessig vis samt på verk og bruk i hele kommunen og 137 kommuner bare på verk og bruk (Statistisk sentralbyrå 2008a). I alt fikk kommunene inn 5,5 milliarder kroner⁴⁸ i eiendomsskatt i 2007 mot 4,9 milliarder året før. Til sammenligning mener Finansdepartementet at et eventuelt fritak for formuesskatt på næringsformue vil gi et årlig provenyrtap på ca. 5 milliarder kroner (se kapittel 9).

I tråd med internasjonale trender er det stor sannsynlighet for at eiendomsskatt er en beskatningsform som vil øke i Norge i årene framover. Dette må ses i sammenheng med bortfallet av fordelsbeskatningen av egen bolig og eventuell nedtrapping eller fjerning av formuesskatten. Selv om driftsdelen av jord- og skogbrukseiendommer er obligatorisk fritatt for eiendomsskatt etter dagens lovverk (virkning fra og med 2007), er det viktig å få stipulert et skatteanslag for en tenkt situasjon hvor et slikt skattefritak skulle bli opphevet.

Fastsettelsen av beskatningsgrunnlaget er viktig. Beskatningsgrunnlaget for eiendomsskatten skal ikke være ligningsverdien slik som for formuesskatten,

⁴⁸ 3,4 milliarder kroner fra verker og bruk og 2,2 milliarder fra annen fast eiendom.

men omsetningsverdien (byskatteloven § 5). Den enkelte kommune kan velge å bruke en reduksjonsfaktor ved utskriving av eiendomsskatten. For landbruket er det særlig to forhold som er av stor betydning:

- Hvordan skal beskatningsgrunnlaget for våningshus fastsettes i forhold til andre tilsvarende bolighus? Momenter her er bl.a. konsesjon/konsesjonspris, fradelingsproblematikk, odell og boplikt, ubrukt boareal.
- Hva inngår i *Eigedom som vert driven som gardsbruk eller skogbruk* (eigedomsskatte-
loven § 5 h)?

10.3 Skattegrunnlaget

Etter § 8 i eiendomsskatte-loven skal eiendomsskatten *reknast ut etter verdet (taksten) som eigedomen vert sett i ved likninga året før skatteåret*. Eiendomsskatte-loven § 8 er med unntak for vannkraftverk, ikke tatt i bruk ennå, og eiendomsskatte-lovens § 33 fastsetter at en skal bruke bestemmelsene i byskatteloven⁴⁹ § 5 for å fastsette skattegrunnlaget. Begrunnelsen for at § 8 ennå ikke er tatt i bruk finner vi i Ot. Prp. nr. 44 (1974–75):

Av di likningstakstane skifter mellom og i dei einskilde kommunane, er departementet i samråd med skattedirektøren kome til at dei takseringsreglane som er fastsatt frå før bør halde fram å gjelda til likningstakstane er samordna slik at dei høver betre som grunnlag for eigedomsskatten.

Byskatteloven § 5:

Ved takseringen skal en komme fram til det beløp, som eiendommen efter sin beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet antages at kunne avhændes for under sedvanlige omsætningsforhold ved frit salg

Byskatteloven § 5 fastsetter følgelig at verdsettingen skal skje til eiendommens omsetningsverdi ved fritt salg på takseringstidspunktet. I praksis settes verdien til en langt lavere verdi. Etter Statisk sentralbyrås boligstatistikk var ligningsverdien for frittliggende eneboliger ca. 14 prosent av salgssummen i 2005 (Statistisk sentralbyrå 2007). Det foreligger ikke sentrale retningslinjer for taksering etter byskatteloven § 5. Takstnivået kan derfor variere både mellom de enkelte kommuner og fra skatteobjekt til skatteobjekt. Det skal foretas alminnelig taksering hvert tiende år, men det kan foretas ekstraordinær taksering dersom verdien av en eiendom antas å være vesentlig forøket eller forminsknet i forhold til andre eiendommer.

Skattesatsen for beregning av eiendomsskatt skal være maksimum 7 promille og minimum 2 promille (eigedomsskatte-loven §§ 10–13). I geografiske områder som er lite utbygd, kan kommunestyret vedta lavere skattesats enn det som

⁴⁹ Byskatteloven er opphevet, men en del av paragrafene som omfatter eiendomsskatten gjelder fortsatt.

gjelder ellers i kommunen (§ 12 d). Ved innføring av eiendomsskatt i nye områder i kommunen, kan skattesatsen første året ikke settes høyere enn 2 promille. I 2007 var den gjennomsnittlige skatteprosenten 6,1 promille (Statistisk sentralbyrå 2008a).

Etter § 11 *kan* kommunestyret fastsette bunnfradrag for alle selvstendige boenheter på faste eiendommer som ikke blir benyttet næringsvirksomhet. Våningshus inngår ikke som en del av næringen landbruk, følgelig skal det også gis bunnfradrag for våningshus dersom det ellers gis bunnfradrag i kommunen. Fritidsbolig som oppfyller kravet til å være selvstendig boenhet, må også kunne innrømmes bunnfradrag. Finansdepartementet mener at det kan is bunnfradrag til *alle* fritidsboliger.

Lovteksten angir ingen fastsatte grenseverdier for eventuelt bunnfradrag, men Finansdepartementet mener at bunnfradraget ikke kan settes så høyt at enkelte boligeiendommer på denne måten blir fritatt for eiendomsskatt (Finansdepartementets brev til Skedsmo kommune av 13. nov. 2003, også uttalt av finansminister Kristin Halvorsen i svar til stortingsrepresentant Gjermund Hagesæter 10. sept. 2007).

I nåværende lov er det ingen hjemmel for å fastsette bunnfradrag ut fra eierens inntektsforhold. Den enkelte kommune står imidlertid fritt til å ettergi helt eller delvis eiendomsskatten for svakstilte grupper. I flere andre land gis det lettelse i eiendomsskatten for enkelte svakstilte grupper. Et eksempel på dette er Council tax i Storbritannia som er nærmere beskrevet i avsnitt 10.5. 2.

10.4 Eiendomsskatten og landbruket

Som tidligere skrevet er eiendommer som blir drevet som gårdsbruk eller skogbruk etter siste lovendringen obligatorisk fritatt for eiendomsskatt. Fritaket gjelder driftsdelen og omfatter ikke bolighusene på eiendommen eller bygninger og areal som blir benyttet til andre formål enn jord- eller skogbruk.

Dette reiser to viktige spørsmål når det gjelder eiendomsskatt og landbruk:

- Hvordan skal våningshus og andre boliger på gårdsbruk verdsettes?
- Hva omfattes av landbruksbegrepet?

Et annet interessant tema er hva som vil skje med eiendomsskatten i framtida. Norge har lav eiendomsskatt i forhold til mange andre land, men disse landene har oftest ikke formuesskatt. Hva vil skje i Norge dersom formuesskatten blir trappet kraftig ned eller fjernet helt? Vil det tapte provenyet bli erstattet med proveny fra en *obligatorisk statlig eiendomsskatt*? Immobil kapital slik som fast eiendom, kan ikke flyttes ut av landet og er derfor et gunstig beskatningsobjekt i tider med økte globale transaksjoner. Vil dagens skattefritak for landbrukseiendommer bli beholdt dersom mer av skatteprovenyet skal hentes inn fra eiendomsskatten?

10.4.1 Verdssetting av våningshus og andre boliger på gårdsbruk

Dersom det er innført eiendomsskatt generelt i kommunene, skal det også skrives ut eiendomsskatt på våningshus og andre bolighus på gårdsbruk. Det må følgelig fastsettes et eiendomsskattegrunnlag for våningshuset med naturlig arrondert tomt. Før 2007 var det bare sporadisk at det ble skrevet ut eiendomsskatt på bolighus på gårdsbruk i og med at eiendomsskatten kun var aktuell for gårdsbruk som lå innenfor et område som var utbygd på bymessig vis. Fra og med 2007 er eiendomsskatt på bolighus på gårdsbruk et langt viktigere tema. I et svarbrev til Norges Bondelag den 10. mars 2006 omtaler Finansdepartementet hvilke særskilte faktorer som det må tas hensyn til ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for våningshus:

Det innebærer et særskilt problem ved eiendomsskattetakseringen at det ikke eksisterer noen markedspris for våningshus ettersom denne eiendomstypen ikke omsettes separat. Departementet antar at det ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for våningshus med en naturlig arrondert tomt på gårdsbruk skal tas hensyn til delingsforbud og konsesjonsplikt. Delingsforbud og konsesjonsplikt utgjør tyngende offentligrettslige plikter som markert påvirker markedsverdien i forhold til alminnelige boligeiendommer. Ved eiendomsskattetakseringen vil en tenkt pris for omsetning av våningshuset måtte ta hensyn til de restriksjoner som gjelder ved omsetning av denne type eiendom. I disse tilfellene vil dette være det «beløp, som eiendommen etter sin beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet antages at kunne avhændes for under sedvanlige omsætningsforhold ved frit salg,» jf. byskatteloven § 5. Departementet understreker at det kun tas stilling til tilfeller der våningshus med en naturlig arrondert tomt er underlagt både delingsforbud og konsesjonsplikt.

Etter jordloven § 12 kan eiendom som nyttes eller kan nyttes til jordbruk eller skogbruk ikke deles uten samtykke fra Landbruks- og matdepartementet. Omsetning av landbrukseiendommer utenom familien er regulert av konsesjonsloven som bl.a. fastsetter at den avtalte kjøpsprisen tilgodeser en samfunnsmessig forsvarlig prisutvikling (konsesjonsloven § 9 nr. 1). Om dette skriver Finansdepartementet i tidligere omtalte brev til Norges Bondelag:

Ved avgjørelsen av om det skal gis konsesjon for erverv av landbrukseiendom skal det som nevnt legges særlig vekt på om prisen tilgodeser en samfunnsmessig forsvarlig prisutvikling, jf. konsesjonsloven § 9 nr. 1. Denne retningslinjen er bindende for de organer som er tillagt myndighet til å avgjøre søknader om konsesjon. I tillegg har Landbruksdepartementet i Rundskriv M-3/2002 – Priser på landbrukseiendommer ved konsesjon, med senere endringer i rundskriv M-7/2002 og M-4/2004, i detalj presisert hvordan retningslinjen skal anvendes ved behandling av konsesjonsaker. På denne bakgrunn antar Finansdepartementet at retningslinjene i stor grad gir uttrykk for den pris landbrukseiendommer omsettes for. Departementet legger derfor til grunn at den pris som følger av en prisvurdering i henhold til retningslinjene gir uttrykk for verdien som følger av byskatteloven § 5.

Ved taksering av våningshus på gårdsbruk med en naturlig arrondert tomt etter byskatteloven § 4 skal det således foretas en vurdering i henhold til Landbruksdepartementets Rundskriv M-3/2002, med senere endringer i rundskriv M-7/2002 og

M-4/2004. Finansdepartementet understreker at det er eiendomsskattemyndighetene selv som skal foreta denne vurderingen i forbindelse med takseringen.

Ut fra dette må takseringsgrunnlaget for våningshus på gårdsbruk settes lavere enn for tilsvarende bolighus som kan selges fritt på det åpne markedet. Mye tyder på at flere kommuner ikke følger disse anmodningene fra Finansdepartementet. Elverum bondelag har på vegne av sine medlemmer klaget på fastsettelsen av takseringsgrunnlaget for bolighus på gårdsbruk. Ved takseringen har Elverum kommune ikke redusert takseringsgrunnlaget til tross for de strenge reglene som gjelder ved omsetning av landbrukseiendommer. Elverum bondelag mener at takstene bør reduseres med 20 til 60 prosent.

Selv om byskatteloven § 5 fastsetter at fast eiendom skal takseres til omsetningsverdi, vil kommunene vanligvis legge inn en reduksjonsfaktor i verdiberegningen for å komme fram til skattegrunnlaget for eiendommen. Finansdepartementet mener at en slik reduksjonsfaktor også må brukes ved taksering av våningshus på gårdsbruk selv om våningshuset i utgangspunktet er taksert til en lavere verdi enn tilsvarende boliger som kan omsettes fritt på det åpne marked. Dette går fram av det tidligere nevnte brevet fra Finansdepartementet til Norges Bondelag:

Departementet har tidligere uttalt at en er kjent med at mange kommuner fastsetter eiendomsskattetakstene til en bestemt brøkdel av eiendommens reelle omsetningsverdi, og at en ikke har innvendinger til dette. Gjør kommunene bruk av en slik reduksjonsfaktor tilsier likhetshensyn at dette også må gjelde ved takseringen av våningshus på landbrukseiendom basert på ovennevnte retningslinjer.

Selv om drifta er nedlagt på et gårdsbruk ved at jorda er leid bort og bolighuset brukes som bolig eller fritidsbolig av eieren, vil eiendommen likevel være underlagt de samme begrensninger ved et eventuelt salg som om bruket hadde vært drevet som jordbruk. Takseringsgrunnlaget for bolighus på slike eiendommer må derfor også vurderes på samme måte som bolighus på aktive gårdsbruk. En slik vurdering blir nok ikke foretatt i mange kommuner. I for eksempel Trysil kommune blir en eiendom definert som landbrukseiendom dersom eiendommen er underlagt jordloven, odelsloven eller konsesjonsloven. Eiendommer som ikke drives som landbruk og kun benyttes til fritidsformål, blir definert som fritidseiendom (Trysil kommune 2007) selv om eiendommen er underlagt de samme begrensninger som ordinære gårdsbruk når det gjelder omsetning av eiendommen.

Mange gårdsbruk har store og gamle våningshus og andre bolighus hvor en stor del av huset ikke blir brukt i det hele tatt eller bare brukt i liten grad. Det vil være urimelig om eiendomsskatten for disse husene blir fastsatt etter bruttoareal. Husene ble bygd i en tid hvor det var behov for store hus pga. store familier og mange ansatte på gårdene. Disse husene utgjør en vesentlig del av kulturlandskapet og en urimelig høy eiendomsskatt må ikke bidra til at husene blir revet. Se for øvrig kapittel 16 om beskatning av våningshus. Som eksempel kan nevnes

Trysil kommune hvor de kommunale retningslinjene for verdivurdering av landbrukseiendommer fastsetter at boligareal over 120 kvm i våningshus og kårboliger ikke skal inngå i takseringsgrunnlaget (Trysil kommune 2007).

10.4.2 Begrepene gårdsbruk og skogbruk

I og med at virksomheten jord- og skogbruk er fritatt for eiendomsskatt, er det viktig å trekke grenser mellom virksomheten jord- og skogbruk og annen aktivitet på landbrukseiendommen. Fritaket betinges av at eiendommen blir drevet som jord- eller skogbruk. Finanskomiteens innstilling til eiendomsskatte-loven (Innst. O. nr. 53 (1974–1975)) påpeker at skattefritaket⁵⁰ må begrenses til landbrukseiendommer som er i drift på tradisjonell vis:

Fleirtallet finn det naturlig at kommunestyret i vurderinga av fritak for slike eigedomar legg vekt på om dei blir halde i hevd ved ein driftsmåte som er i samsvar med det som er vanleg jord- og skogbruksdrift i området.

Det vil ikke ha noen betydning for skattefritaket om eieren driver selv eller om bruket eller deler av det drives av andre. Som tidligere skrevet er det er bare selve driftsdelen knyttet til jord- eller skogbruket som er fritatt for eiendomsskatt.

Skattemessig skal det ikke være noen fordel å etablere annen virksomhet på et gårdsbruk i forhold til etablering utenfor gårdsbruket. Finansdepartementet har i et svarbrev av 12. juni 2007 til *Landsmanslutninga av vasskraftkommunar* foretatt en oppramsing av eksempler på hva departementet anser å være innenfor eller utenfor jord- og skogbruksområdet:

Innenfor jord- og skogbruksområdet (fritatt for eiendomsskatt)

- Driftsbygning utleid til landbruksformål
- Jord bortleid til andre til bruk som jordbruksareal
- Rent midlertidig bruk av areal eller bygning til annet enn landbruksdrift (varighet inntil ½ år – bruken både før og etter denne midlertidige perioden er landbruksrelatert)
- Ubetydelig del av eiendommen brukes til annet enn landbruksvirksomhet (også varig bruk)
- Midlertidig opphør av drifta. Drifta må tas opp igjen etter det midlertidige opphøret.

Utenfor jord- og skogbruksområdet (anledning til å ilegge eiendomsskatt)

- Driftsbygning utleid til andre formål
- Driftsbygning som eier selv bruker til andre formål
- Areal utleid til andre formål
- Bortfestet areal
- Våningshus med passende tomt

⁵⁰*Daværende* frivillige fritak for eiendomsskatt for jord- og skogbrukseiendommer.

- Andre bolighus på eiendommen (kårbolig, utleiehytter)
- Småkraftverk
- Gårdsbruk hvor drifta er varig opphørt
- Utmark som ikke utnyttes i landbrukssammenheng
- Ubebygde tomter
- Ikke utbygde vannfall og andre naturverdier.

Et hjelpemiddel for å vurdere hva som omfattes av landbruksbegrepet, kan være opplistingen i tabell 10.1. Denne tabellen er hentet fra en veileder Miljøvern-departementet og Landbruks- og matdepartementet utarbeidet i forbindelse med satsningsområdet Landbruk Pluss.

Tabell 10.1 Tiltak som normalt vil falle inn/ikke falle inn under landbruksbegrepet i forhold til plan- og bygningsloven

Tiltak	Inngår i landbruksbegrepet (LNF)	Inngår ikke i landbruksbegrepet (LNF)
Våningshus, kårbolig	Hvis bygningen er nødvendig av hensyn til driften av garden. Bruk til annet formål i begrensede perioder, eller av mindre del av bygning, kan være tillatt.	Hvis bygningen i hovedsak brukes til annet formål som for eksempel turisme eller fritidsformål, boligformål ut over gardens behov, kontor osv.
Driftsbygninger i landbruket Ordinære bygninger som er nødvendige i landbruksdrift, inkl. bygninger for seterdrift, skogsdrift, reindrif, hagebruk, gartneri, pelsdyrav, yrkesfiske e.l.	Hvis bygningen er et nødvendig ledd i og et driftsmiddel i forbindelse med landbruksdrift. Bruk til annet formål i begrensede perioder, eller av mindre del av bygning, kan være tillatt.	Hvis bygningen i hovedsak brukes til andre formål, for eksempel verksted, lager, salgslokale for virksomhet som ikke er knyttet til driften av garden, eller til beboelse.
Husvær for seterdrift og skogsdrift (støler, seterhus, gjeterhytter, skogskoier mv.)	Hvis bruken er knyttet til tradisjonell seterdrift, saue-sanking, gjeting/ ettersyn av dyr på utmarksbeite, hogst mv. Bruk til andre formål, herunder utleie, i begrensede deler av året tillatt.	Hvis bygningen i hovedsak brukes til fritidsbolig eller annen virksomhet uten næringsmessig tilknytning til garden.
Fellesfjøs som drives som et sameie mellom to eller flere bruk.	Hvis bygningen er knyttet til produksjonen på de samarbeidende brukene og tilpasset brukenes størrelse og drift.	Hvis bygningen brukes eller deles til andre formål.

Tiltak	Inngår i landbruksbegrepet (LNF)	Inngår ikke i landbruksbegrepet (LNF)
Grisefarmer og hønsierier	Hvis anleggets størrelse er tilpasset brukets størrelse og drift.	Hvis anlegget har karakter av industriell produksjon, jf. konsesjonsgrensene i forskrift om regulering av svine- og fjørfeproduksjon.
Pelsdyrfarm og pelsdyrhus	Hvis anlegget er tilpasset brukets størrelse og drift.	Hvis anlegget har karakter av industriell/fabrikkmessig produksjon.
Hestesenter og rideanlegg	Anlegg for oppstalling av hest, mindre ridehall og rideanlegg, inkl. utleie/utlån, hvis anlegget er tilpasset brukets størrelse og drift.	Større hestesenter, ridehall og rideanlegg.
Hageveksthus, landbruksgartneri	Veksthus knyttet til produksjonen på garden. Salgslokale som i hovedsak benyttes til salg av egne produkter.	Anlegg med karakter av handlegartneri som i vesentlig grad omsetter varer og produkter som ikke er produsert på garden.
Dyrepensjonat, kennel	Hvis anlegget er tilpasset brukets størrelse og driftsform.	Store anlegg med vesentlige virkninger for omgivelsene.
Gardsbutikk og gardskafé	Hvis omsetningen i hovedsak er basert på salg/servering av gardens egne produkter.	Hvis omsetningen i vesentlig grad er basert på produkter som ikke er produsert på gardsbruket.
Gardsfabrikk, slakteri, foredlingsanlegg o.l.	Hvis anlegget i hovedsak er basert på bearbeiding og videreforedling av råvarer/-produkter fra garden.	Hvis videreforedlingen i vesentlig grad er basert på råvarer/-produkter som ikke er dyrket på gardsbruket og/eller har karakter av industriell/fabrikkmessig produksjon.
Gardssagbruk	Hvis sagbruket i hovedsak benyttes til bearbeiding av virke fra egen skog.	Hvis sagbruket i det vesentligste er basert på bearbeiding av innkjøpt virke.
Landbruksverksted	Hvis verkstedet i hovedsak benyttes til reparasjon av gardens eget utstyr.	Hvis verkstedet i det vesentligste er basert på eksterne oppdrag.
Naust, rorbuer, jakt- og fiskebuker, jakttårn mv.	Hvis bygningen er nødvendig i forbindelse med utøvelse av landbruksnæringen. Utleie deler av året tillatt.	Hvis bruken i hovedsak er knyttet til turisme, friluftsliv eller fritidsaktivitet og bærplukking, jakt eller fritidsfiske som kun utgjør et naturaltilskudd til egen husholdning.

Tiltak	Inngår i landbruksbegrepet (LNF)	Inngår ikke i landbruksbegrepet (LNF)
Akvakulturanlegg	Mindre anlegg på land for oppdrett av fisk.	Sjøbasert oppdrettsanlegg eller større landbasert anlegg.
Mikro- og minikraftverk, biobrenselanlegg, vindmøller	Hvis anlegget i det vesentlige forsyner garden med egen energi.	Hvis anlegget i vesentlig grad produserer energi for videresalg
Aktivitetsanlegg for fritids- og turistformål	Anlegg for tilrettelagte aktiviteter og opphevelser knyttet til gards- og seterdrifta.	Større anlegg, for eksempel golfbaner, alpinanlegg mv.
Landbruksveger	Hvis vegen er nødvendig i forbindelse med utøvelse av jord- eller skogbruk.	Hvis ikke dokumentert behov i jord- og skogbruk, eller vegen i hovedsak benyttes som adkomstveg til bolig- eller fritidsbebyggelse mv.
Masseuttak	Hvis uttak til husbehov i jord- og skogbruk.	Hvis uttak utover gardens eget behov.

Kilde: Miljøverndepartementet og Landbruks- og matdepartementet 2005

En må forvente at praksisen vil variere fra kommune til kommune angående hva skattefritaket for jord- og skogbruk egentlig omfatter. For andre skatter som forvaltes av ligningsmyndighetene, er det en mer sammenfallende ligningspraksis selv om det også her er eksempler på ulikheter ved saksbehandlingen ved de ulike ligningskontor. Den nye organiseringen av skatteetaten vil antagelig føre til en større ensartet ligningspraksis i framtiden. Av likhetsprinsipp ville det antagelig vært en fordel om eiendomsskatten hadde bestått av en statlig og en kommunal del på samme måte som kommuneskatten. Det ville da vært en større sikkerhet for likhetsbehandling mellom de enkelte kommuner.

I og med at eiendomsskatteloven først fra og med 2007 ble utvidet til å omfatte all fast eiendom dersom kommunen velger det, er det foreløpig lite å hente i rettsvesenet i form av dommer vedrørende verdsettingen og håndteringen.

Ut fra den lista som er nevnt ovenfor som Finansdepartementet i brev sendte *Landssamanslutninga av vasskraftkommunar*, er det fortsatt mange uklarheter om hva som faller innfor jord- og skogbruksområdet. Etter Finansdepartementets oppfatning er gårdsbruk hvor drifta er varig opphørt, ikke beskyttet av fritaksregelen for jord- og skogbruk. Dersom det hører skog med til dette gårdsbruket, må det etter min mening fortsatt være skattefritak for skogdelen. Skog vil ikke kunne betraktes som varig nedlagt i og med at skogsdrifta ofte skjer med svært lange mellomrom på små skogbrukseiendommer enten det er rene skogeiendommer eller eiendommer med både jord- og skogbruksareal.

Finansdepartementet mener at utmark som ikke benyttes i landbrukssammenheng ikke kommer inn under skattefritaket for jord- og skogbruk. Her vil det lett kunne oppstå en del tvilstilfeller dersom utmarksarealet tilhører et gårdsbruk men ikke er i bruk i drifta ved at for eksempel utmarksbeite er opphørt. Hvor stor aktivitet vil det kreves for at utmarksarealet skal kunne betraktes som i brukt

i jordbruket? Utmarksarealer brukes ofte til jakt og fiske både til eget bruk og til utleie. Leieinntektene inngår skattemessig som en del av jordbruksinntekten dersom utleieomfanget ikke er så stort at det må betraktes som egen næring. Utleie av særlig fiske, men også jakt, skjer ofte i fellesskap med andre gårdbrukere. I mange tilfeller ligger deler av utmarksarealet i sameie mellom flere bruk. Alt dette gjør at det er vanskelig og kan virke urimelig å ilegge eiendomsskatt på noen utmarksarealer som tilligger gårdsbruk og ikke på andre.

Et ytterligere problem er at deler av utmarksarealet eies av fysiske eller juridiske personer uten tilknytning til landbruket. Dette kan dreie seg om både meget store og meget små eiendommer. En del av disse eiendommene inngår også i felles jakt- og fiskeområder hvor andre eiere er aktive bønder.

Finansdepartementet har uttalt at reindrift ikke omfattes av det obligatoriske fritaket for gårdsbruk og skogbruk, men at stasjonært gårdsbruk kan gå inn under landbruksfritaket selv om det dyreslaget som produseres på bruket er tamrein. Ut fra denne uttalelsen vil ikke beiting av tamrein føre til at et utmarksareal blir fritatt for eiendomsskatt.

Fra 1. juli 2006 overtok Finnmarkseiendommen de faste eiendommene i Finnmark fylke som Statsskog SF enten hadde grunnbokshjemmel til eller eide uten å ha grunnbokshjemmel. Finnmarkseiendommen er et eget rettssubjekt med sete i Finnmark som skal forvalte eiendommens grunn og naturressurser i samsvar med formålet i finnmarksloven § 6. Sør-Varanger kommune vurderte å skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen fra 2007, men Finansdepartementet mente at Finnmarkseiendommen er i en så spesiell stilling at den burde obligatorisk bli fritatt for eiendomsskatt når det gjelder de ubebygde delene av eiendommen.

Spørsmålet om obligatorisk fritak ble sendt ut på høring og videre behandlet i Ot. prp. nr. 31 (2007–2008) om endringer i skatte- og avgiftsloven mv. Flere av høringsinstansene mente at et eventuelt skattefritak for ubebygde deler av Finnmarkseiendommen måtte være frivillig for den enkelte kommune og ikke obligatorisk. Det ble også hevdet at Finnmarkseiendommen ikke står i noen særstilling, og det ble vist til bl.a. eiendomsskatteplikt for andre utmarksarealer slik som stats- og bygdeallmenninger. Finansdepartementet konkluderte imidlertid med å foreslå obligatorisk skattefritak i eiendomsskatteoven § 5 ny bokstav i for ubebygd del av Finnmarkseiendommen gjeldende fra og med skatteåret 2007:

§ 5. Fri for eiendomsskatt er:

- i) Ikkje utbygde delar av Finnmarkseiendommen sin grunn i Finnmark fylke. Dette fritaket gjeld likevel ikkje tomteareal, jamvel om arealet ikkje er utbygd enno.

Departementet kan gje nærare regler til utfylling og avgrensing av denne bestemmelsen.

En økende del av utmarksarealer er underlagt ulike former for fredning eller vernetiltak, men dette fritar i seg selv ikke for eiendomsskatt. Ved verdsettelsen

av slike arealer må det tas hensyn til de begrensninger fredning eller vernetiltak fører til i bruksverdien. Skattegrunnlaget vil dermed kunne settes meget lavt eller ofte til null.

Et annet problemområde er setrer. Her er det ulik praktisering fra kommune til kommune. Dersom setra er i bruk ved setring eller forproduksjon, er det ingen tvil om at fjøs og setervang er fritatt for eiendomsskatt. Det er noe mer tvilsomt når det gjelder selve seterhuset som egentlig er et bolighus. Iflg. lignings-ABC 2007 er både uthus og boligbygningen på setra å anse som avskrivbart driftsmiddel dersom det drives tradisjonell seterdrift på setra med melkeproduksjon. Dersom setra brukes på annen måte i jordbruksvirksomheten (tilsyn med beitedyr, forproduksjon etc.), vil det normalt ikke foreligge adgang til avskrivning på seterhuset. I merverdiavgiftssammenheng blir vinterbygd seter- og skogshusvære i jord- og skogbruk samt gjeterhytter i reindriftsnæring ansett som driftsbygninger slik at det er fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Ligningsmyndighetene godtar følgelig at seterhus som er i bruk ved melkeproduksjon blir skattemessig behandlet som driftsbygninger selv om seterhuset blir benyttet som bolighus. Når det gjelder eiendomsskatt, bør dette prinsippet etter min mening også følges her slik at det ikke ilegges eiendomsskatt på seterhuset i slike tilfeller. Dersom seterhuset benyttes i landbrukssammenheng på andre måter, kan det være noe mer usikkert om seterhuset bør behandles som andre bolighus eller som del av den skattefrie jordbrukseiendommen.

Det som tidligere er skrevet om våningshuset, vil også gjelde for seterhuset. Jordloven vil sette begrensninger for fradeling av setra og konsesjonsloven vil regulere prisen på hele landbrukseiendommen inkludert setra. Dersom seterhuset skal ilegges eiendomsskatt, må disse forhold tas i betraktning.

En del gårdsbruk har hytter og andre hus til utleie i turistøyemed. Disse hyttene og husene er bolighus som inngår i næringsgrunnlaget på gårdsbruket. Etter min mening bør disse husene likestilles med driftsbygningene på gården som er obligatorisk fritatt for eiendomsskatt dersom bygningene brukes i landbruksøyemed. Et slikt fritak vil imidlertid gi landbruket en skattefordel i forhold til andre som leier ut hus og hytter til turister.

10.5 Eiendomsskatt i andre land

De fleste land har en eller annen form for eiendomsskatt som oftest er en lokal skatt til kommunen. Det er også vanlig at landbrukseiendommer i drift blir beskattet lavere enn annen fast eiendom. Den lavere beskatningen kan ha grunnlag i ett eller flere av disse kriteriene:

- Landbrukseiendommer kan være helt eller delvis fritatt for eiendomsskatt
- Utgangspunktet for verdsettingen kan være lavere (bruksverdi i stedet for markedsverdi)
- Skatteprosenten brukt på landbrukseiendommer kan være lavere enn for andre eiendommer.

10.5.1 Finland⁵¹

Det er den som eier en skattepliktig eiendom ved skattårets begynnelse som er pliktig til å betale eiendomsskatten (fastighetsskatten) for eiendommen.

I Finland opphørte formuesskatten (förmögenhetsskatten) fra og med 2006 slik at det ikke lenger finnes noen ligningsverdi for fast eiendom. Verdsettelsen av grunnlaget for eiendomsskatten fastsettes nå i henhold til *Lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005) (värderingslagen)*.

Det er et mål at skattegrunnlaget for tomter og annen mark skal utgjøre 73,5 % av omsetningsverdien. Jordbruksmark og skog er fritatt for eiendomsskatt, men tomter og byggegrunn på gårdsbruk er skattepliktig dersom de ikke skal benyttes til jordbruksformål. Driftsbygninger i landbruket er fritatt for eiendomsskatt mens det må svares eiendomsskatt for bolighus også på landbruks-eiendommer.

Beskatningsverdien for bygninger fastsettes ut fra gjenanskaffelsesverdien med fradrag for alder. Med gjenanskaffelsesverdien menes sannsynlige byggekostnader på vurderingstidspunktet for et tilsvarende bygg. Aldersfradraget er en årlig lineær reduksjon i verdien beregnet over antatt økonomisk levetid til bygningen. Verdien for eiendomsskatten kan likevel ikke settes lavere enn til 20 prosent av gjenanskaffelsesverdien.

Eiendomsskatt er en skatt som hvert år betales til kommunen på basis av eiendommens verdi. Det skal ikke utskrives eiendomsskatt dersom skattebeløpet ville blitt under 17 euro. Eiendomsskatten skal ikke utgjøre mer enn 5 prosent av den enkeltes skattepliktige inntekt. Eiendomsskatten tilfaller den kommunen der eiendommen ligger. Den enkelte kommune fastsetter hvert år skatteprosentene for eiendomsskatten innenfor visse rammer. Det fastsettes ulike satser for ulike typer eiendommer.

Tabell 10.2 Satser for eiendomsskatt i Finland

	Prosent
Generell eiendomsskatteprosent	0,50–1,00
Eiendomsskatteprosent for bolighus	0,22–0,50
Eiendomsskatteprosent for fritidsboliger etc.	0,50–1,00
Eiendomsskatteprosent for allmennyttige eiendommer	0,00–1,00
Eiendomsskatteprosent for ubebygd tomtegrunn	1,00–3,00
Eiendomsskatteprosent for kraftverk	0,50–2,50

Det er en viss debatt i Finland om hvorvidt en bør oppheve skattefritaket for jord- og skogbrukseiendommer.

⁵¹ Opplysningene om fastighetsskatt i Finland er hentet fra diverse datasider hos Skattestyrelsen (Verohallituksen)

10.5.2 Storbritannia

Beskatningsretten til kommunene i Storbritannia er knyttet til council tax for boligeiendommer og til business rate for næringsseiendommer. Council tax ble innført 1. april 1993⁵² og erstattet den tidligere mye omstridte community charge (poll tax eller hodeskatt). Council tax består av to elementer hvorav 50 prosent er knyttet til boligeiendommen og 50 prosent til de personer (i utgangspunktet to eller flere voksne personer) som bor i boligen (Andersen et. al 2002). Skatten skal derfor reduseres med 25 prosent dersom det kun bor én voksen person i boligen og med 50 prosent dersom boligen står tom eller er en fritidseiendom. Skatten reduseres også dersom boligen bare bebos av fulltidsstudenter eller andre spesielle grupper. Council tax kan settes ned til null for personer med meget svak økonomi.

Våningshus på gårdsbruk som er i drift, blir skattlagt noe lavere enn andre tilsvarende bolighus i og med at de blir flyttet til en lavere verdiklasse enn de ellers ville blitt plassert i⁵³.

Fra 1. april 1990 betaler næringslivet business rate (national non-domestic rate) på skattepliktig eiendom. Landbrukseiendommer inkludert driftsbygningene, er fritatt for business rate. Reglene for business rate er, slik som også for Council tax, noe forskjellig for Scotland, Wales, Nord-Irland og England. Skatten blir avkrevet lokalt, men overført til en felles nasjonal base og deretter ført tilbake til de lokale myndighetene etter bestemte regler.

10.5.3 Sverige

Fram til 1978 var *fastighets skatten* (eiendomsskatten) i Sverige en ren kommunal skatt, mens den i 1978 ble omgjort til å bli en statlig skatt. Dette var spesielt for Sverige da eiendomsskatten i de fleste andre land er en kommunal skatt. Fra og med inntektsåret 2008 er skatten på fast eiendom delt mellom staten og kommunene. Staten innkrever *fastighets skatt* på industribygg, kraftverk og ubebygde tomtegrunn, mens den enkelte kommuner innkrever *fastighetsavgift* på bolighus som omfatter både enmanns- og tomannsboliger og utleiehus med tre eller flere boenheter. (minst enn tre leiligheter). Boliger på gårdsbruk (inkludert garasje og en rimelig tomt) blir beskattet etter samme prinsipp som andre bolighus. Driftsbygninger og skog- og jordbruksarealer er fritatt både for statlig fastighetsskatt og kommunal fastighetsavgift.

Fra og med 2009 blir det innført en begrensning i fastighetsavgiften for hus som bebos av personer som er 65 år eller mer. Fastighetsavgiften kan i disse tilfellene ikke settes høyere enn fire prosent av eierens inntekt.

10.5.4 Tyskland

I Tyskland er det en årlig eiendomsskatt på all fast eiendom inkludert bygninger. Skatten blir utlignet på grunnlag av verdsetting fra 1964. Det er ingen særregler

⁵² I Storbritannia er skatteåret fra og med 1. april et år og til og med 31. mars neste år.

⁵³ I Storbritannia blir alle bolighus plassert i en av åtte verdiklasser (bands).

for jordbruket, men skattesatsene for jordbruksareal⁵⁴ er noe høyere enn for annen grunn (OECD 2005).

10.5.5 Italia

Nåværende eiendomsskatt (imposta comunale immobiliare – ICI) ble innført i 1992. Skatten blir betalt til den kommune hvor eiendommen ligger. Skatten blir utregnet ut fra verdien i landregisteret⁵⁵ eller i byregisteret. For landbrukseiendommer foretas det et skattefritt fradrag i verdifastsettelsen på 25 823 euro (1998). Fra og med 1998 er fradraget bare gitt til fulltidsbønder (Parsche et. al 2000 side 86). I Italia er mange landbrukseiendommer fritatt for eiendomsskatt ut fra ulike kriterier. Dette gjelder bl.a. eiendommer i fjellområdene som defineres til områder som ligger over 700 m.o.h. samt enkelte direkte utpekte kommuner (116 kommuner i Sør-Tyrol).

⁵⁴ Jordbruksareal blir antagelig verdsatt relativt lavt uten at jeg klart har fått dokumentert det.

⁵⁵ Se avsnitt 4.4.3.

11 Sosiale skatter

11.1 Arbeidsgiveravgift

Arbeidsgiveravgiften er et eksempel på hvor EFTAs overvåkingsorgan ESA mente at det norske regelverket var i strid med EØS-avtalen vedrørende ulovlig statsstøtte. I og med at EØS-avtalen ikke gjelder landbruket, var landbruket ikke involvert i uenigheten mellom ESA og Norge.

Den geografisk differensierte arbeidsgiveravgiften ble innført i Norge 1975. Nåværende satser med unntak av satsene i sone Ia og IVa har vært uendret siden 1995. I 1999 fikk ESA medhold av EFTAs domstol i at det norske systemet med differensiert arbeidsgiveravgift innebar statsstøtte og at ordningen måtte tilpasses EØS-avtalens regler på dette området.

I 2000 godjente ikke EU-kommisjonen en svensk ordning med reduserte sosiale avgifter for deler av tjenestesektoren i Nord-Sverige. Svenske myndigheter hevdet etter dette at det da var viktig at Norge avvirket den differensierte arbeidsgiveravgiften av hensyn til konkurransen da arbeidskraften ble relativt sett billigere i Nord-Norge enn i Nord-Sverige.

I juli i 2002 sendte ESA varsel om at den norske ordningen må gjennomgås med henblikk på konkrete endringsforslag. I september samme år ble Norge bedt om å framlegge de endringer som ville være nødvendige for at ordningen skulle være i samsvar med EØS-regelverket

I juli 2003 fattet EFTA vedtak om at det foreligger helt spesielle omstendigheter som begrunner videreføring av nullsatsen i Finnmark og Nord-Troms. I november samme år fikk Norge godkjent en treårig overgangsperiode for avgiftssone 3 og 4 med siste opptrapping 1. januar 2007.

1 januar 2004 startet omleggingen. Nullsatsen ble videreført i Finnmark og Nord-Troms mens 2003-satsene ble videreført innenfor fastsatte fribeløpsgrenser i sone 2, 3 og 4. Næringer som ikke omfattes av EØS-avtalens statsstøtteregulverk, dvs. primærnæringene, ble ikke berørt av omleggingen.

Selv om omleggingen startet 1. januar 2004, arbeidet norske myndigheter samtidig for å oppnå en åpning for den opprinnelige ordningen i Kommisjonens og ESAs retningslinjer for regionalstøtte i forbindelse med hovedrevisjonen av disse retningslinjene.

EU-kommisjonen godtok i desember 2005 nye retningslinjer for regionalstøtte for perioden fra 1. januar 2007 til 31. desember 2013. ESA har senere vedtatt tilsvarende retningslinjer for EFTA-landene. De nye retningslinjene åpner for bruk av en ordning med differensiert arbeidsgiveravgift i svært tynt befolkede områder (regioner med under 8 innbyggere per km²). I tillegg til befolkningstetthets-

kriteriet krever retningslinjene at landene må påvise at ordningen er nødvendig for å hindre vedvarende befolkningsnedgang i de aktuelle områdene.

Etter en tett dialog med ESA notifiserte Norge et forslag til en ny ordning med regionalt differensiert arbeidsgiveravgift for perioden 2007–2013. ESA godkjente denne ordningen 19. juli 2006.

Etter den nye ordningen er satsen for arbeidsgiveravgiften den samme som den var i 2003 før omleggingen for de aller fleste kommuner. Det er opprettet en ny sone IVa med avgiftssats på 7,9 prosent som omfatter Tromsø og Bodø. Befolkningsveksten i Tromsø og Bodø har vært relativ høy de siste 10 årene, og ESA ville ikke akseptere en like lav sats i disse to byene som i resten av sone IV.

Alle kommunene i dagens avgiftssone III og mer enn halvparten av kommunene i nåværende sone II har fått gjeninnført satsene fra 2003 på henholdsvis 6,4 prosent og 10,6 prosent. De resterende kommunene i tidligere sone II er blitt skilt ut slik at de danner en ny sone Ia, hvor *fribeløpsordningen* er opprettholdt. Fribeløpets størrelse er fastsatt med basis i EØS-regelverket for bagatellmessig støtte. Regelverket for bagatellmessig støtte stiller krav til kontroll med at et foretak som mottar slik støtte, ikke mottar annen bagatellmessig støtte slik at samlet støtte fører til at maksimalgrensen overskrides.

Virksomheter som driver fiskeri eller landbruk har, som tidligere skrevet, ikke vært omfattet av stridighetene vedrørende den differensierte arbeidsgiveravgiften. Dette medfører at dersom man driver fiskeri- eller landbruksvirksomhet i sonene IVa og Ia, skal det beregnes avgift med satser for henholdsvis sone IV og II for *samtlig*e lønnskostnader i fiskeri- eller landbruksvirksomhet, altså ikke bare innenfor fribeløpet slik *ordinære* virksomheter i de to nye sonene må.

Foretak i sone IVa og Ia som driver både landbruksvirksomhet⁵⁶ og annen virksomhet, skal betale sats for henholdsvis sone IV og II for lønnskostnader knyttet til landbruksvirksomheten forutsatt at foretaket har et klart regnskapsmessig skille mellom denne virksomheten og øvrig virksomhet. Adgangen til å svare lav sats for landbruksdelen gjelder uansett størrelsen på andelen av samlet virksomhet som ikke er knyttet til landbruk.

11.2 Trygdeavgift

Tabell 12.1 viser trygdeavgiften for ulike inntektskategorier for årene 2006, 2007 og 2008. Selvstendig næringsdrivende i primærnæringene betaler lavere trygdeavgift enn andre næringsdrivende. I 2007 var differansen 2,9 prosentpoeng og den er 3,2 prosentpoeng i 2008.

⁵⁶ Gjelder også fiskerivirksomhet.

Tabell 11.1 Trygdeavgift for ulike inntektskategorier 2006–2008

	2006	2007	2008
Personinntekt fra selvstendig næringsvirksomhet utenom primærnæringene	10,7 %	10,7 %	11,0 %
Lønnsinntekt og personinntekt fra primærnæringene	7,8 %	7,8 %	7,8 %
Pensjonsinntekter mv.	3,0 %	3,0 %	3,0 %

Differensen mellom høy sats og mellomtsats for jordbruket blir beregnet i forbindelse med jordbruksoppgjøret og blir dekket av staten over jordbruksavtalen (Budsjettnemnda 2008). Mellomsatsen benyttes også for skogbruksinntekter og for annen næringsinntekt inntil 30 000 kroner som føres sammen med jordbruket i skatteregnskapet. Skatteutgiften vedrørende mellomtsatsen for trygdeavgiften for jordbruk, skogbruk og fiske er beregnet til 260 mill. kroner for 2007.

Trygdeavgiften for personinntekt fra selvstendig næringsvirksomhet utenom primærnæringene, økte med 0,3 prosentpoeng fra 2007 til 2008. Denne økningen er innført for å finansiere likestilling mellom selvstendige næringsdrivende og lønsmottakere når det gjelder økonomiske forhold vedrørende fødsels- og adopsjonsrettigheter. For primærnæringene er det ikke foretatt noen tilsvarende heving av trygdeavgiften.

I avsnitt 17.1.6 *Kobling mellom merverdiavgift og trygdeavgift* er det vurdert hvilke følger det ville få for trygdeavgiften dersom §§ 8-1-10 til 8-1-13 i Finansdepartementets forskrift til skatteloven skulle oppheves som en mulig videre oppfølging av å ta bort den spesielle merverdiavgiftsomsetningsoppgaven for merverdiavgift for jord- og skogbruk.

12 Skatt på arv

12.1 Arveavgift i Norge⁵⁷

Etter arveavgiftsloven skal det i utgangspunktet betales arveavgift til staten av all arv. Arv kan kun mottas når arvelateren er død og skjer da enten som arv etter loven (slektsarv) eller ved testament. Formuesgjenstander som mottas mens giveren ennå er i live, er egentlig gaver, men de vil ofte bære preg av å være forskudd på arv. Slike gaver vil derfor også bli avgiftsbelagt på lik linje med ordinær arv. Hensikten med å ilegge avgiftsplikt også på gaver, er å forhindre omgåelse av avgiftsplikten på arv. Dersom det ikke hadde eksistert en slik plikt til å betale avgift på særskilte gaver, ville de arveberettigede helt eller delvis kunne unngå arveavgift ved at framtidig arvelater gir hele eller deler av sin formue som gave til arvingene mens vedkommende ennå er i live.

Arveavgiftsloven inneholder bestemmelser om hva slags gaver det skal svares arveavgift av. Det skal svares avgift av all arv. Det samme gjelder gave eller deler av gave til:

- a) Noen som på den tid gaven ytes er giverens eller hans ektefelles eller hans samboers nærmeste arving etter loven eller fosterbarn
- b) Noen som på den tid gaven ytes er betenkt i giverens testament
- c) Slektning i rett nedstigende linje til noen som er nevnt under a) eller b)
- d) Ektefelle eller samboer til noen som er nevnt under a), b) eller c), eller som ville stått i slikt forhold til giveren dersom han hadde vært i live
- e) selskap i den utstrekning noen som er nevnt under bokstavene a), b), c) eller d) direkte eller indirekte er eiere eller er interessert på vesentlig samme måte som eier eller deltaker
- f) stiftelse eller annen formuesmasse når det kan påregnes at utdelinger kommer noen som er nevnt under bokstavene a), b), c) eller d) eller medlemmer av en eller flere bestemte familier til gode. Hele gaven skal regnes med i avgiftsgrunnlaget når avgiftsplikten følger av denne bokstav.

Det skal dessuten svares avgift av gave eller del av gave som ikke var ytet senest seks måneder før giverens død. Er mottakeren eller hans ektefelle eller samboer betenkt i giverens testament ved dødsfallet, gjelder det samme for gave som ikke var ytet senest 5 år før giverens død.

⁵⁷ Arveavgiften er en direkte skatt på erverv av arv og visse gaver og burde derfor benevnes arveskatt. I de fleste andre land (med unntak av Danmark) brukes betegnelsen «skatt» i stedet for avgift.

En del gaver er ikke avgiftspliktige. Dette gjelder blant annet periodiske ytelser som er gitt til oppfostring eller utdanning og gaver til fysiske personer innenfor et årlig fribeløp på et halvt grunnbeløp i folketrygden (G).

Arveavgiften er følgende en skatt som påløper ved overføring av verdier i form av arv eller gave. Ved arv er det et generelt fribeløp på 200 000 kroner. Dersom arvebeløpet er under dette grensebeløpet, skal det ikke svares arveavgift. Er arvebeløpet større, skal det svares arveavgift etter varierende sats avhengig av arvebeløpets størrelse og slektskapsforhold mellom arvelater og arving. De ulike satsene og beløpene er vist i tabell 12.1

Avdødes ektefelle og visse grupper av samboere⁵⁸ er alltid fritatt fra å betale arveavgift uansett arvets størrelse.

Tabell 12.1 Sats for arveavgift 2008

	Relasjon mellom arvelater/giver og arving/gavemottaker	
	Arvelaters/givers barn, fosterbarn og foreldre	Andre arveavgiftspliktige
Av de første kr 200 000	0 %	0 %
Av de neste kr 300 000	8 %	10 %
Av overskytende beløp	20 %	30 %

Som hovedregel skal arveavgiftsgrunnlaget skje til antatt salgsverdi på det tidspunkt den avgiftspliktige fikk råderetten over eiendommen. Det finnes imidlertid flere unntak hvor arveavgiftsgrunnlaget settes vesentlig lavere enn salgsverdien, for eksempel ikke-børsnoterte aksjer og boliger.

I og med at landbrukseiendommer er underlagt strenge offentlige restriksjoner når det gjelder omsetning og prisfastsettelse med utgangspunktet i fortsatt drift av eiendommen, eksisterer det ingen reell markedspris for landbrukseiendommer omsatt på det frie marked. Dette medfører at de verdsettingsprinsipper som konsesjonsmyndighetene benytter seg av, må betraktes å gi et godt grunnlag for avgiftsmyndighetenes verdsetting av en landbrukseiendom.

De fleste overdragelser av landbrukseiendommer skjer som ledd i generasjonsskifte innenfor den nærmeste familien. Den nye eieren vil derfor vanligvis ha åsetesrett⁵⁹ på eiendommen.

Ved overdragelse av landbrukseiendom til en åsetesberettiget, skilles det arveavgiftsmessig mellom eiendommer som overdras til åsetestakst ved offentlig skifte, og eiendommer som overdras ved privat skifte eller mens tidligere eier fortsatt er i live. Ved offentlig skifte utarbeider skifteretten en skiftetakst som vanligvis ligger ca. 25 prosent under full salgsverdi. Med full salgsverdi må vi her forstå en verdi som ikke er satt høyere enn den verdi som ville bli godtatt ved

⁵⁸ Samboere som er likestilt med ektefeller i arveavgiftsloven er to ugifte personer som bor og har bodd sammen i et ekteskaps- eller partnerskapslignende forhold i minst to år. Det samme gjelder personer som har eller har hatt barn sammen eller personer som tidligere har vært gift.

⁵⁹ Den nye eieren behøver ikke være den som har *best* åsetesrett.

konsesjonsbehandlingen. Dersom det er utarbeidet en slik skiftetakst hvor det er tatt hensyn til åsetesfradraget, skal denne taksten benyttes ved avgiftsberegningen.

Arveavgiftsmyndighetene er derimot ikke bundet av en framlagt privat takst som er benyttet ved privat skifte eller ved overtakelse mens tidligere eier fortsatt er i live. Arveavgiftsgrunnlaget skal i slike tilfeller fastsettes til full salgsverdi med fradrag av 25 prosent åsetesfradrag. Med full salgsverdi må vi også her forstå det samme som ovenfor er skrevet i forbindelse med skiftetakst.

Dersom det er utstedt *kårkontrakt* i forbindelse med eiendomsoverdragelsen, skal arveavgiftsgrunnlaget reduseres med den kapitaliserte verdien av kårkontrakten. Kapitaliseringsfaktoren som skal brukes, avhenger av kårfolkens alder og bygger på forventet gjenværende levetid til kårfolkene.

Ved generasjonsskifte i næringsvirksomhet vil innretningen av arveavgiftsreglene ha stor betydning. Som tidligere skrevet har den generelle trenden i skattesystemet de senere ti til tyve år gått i retning av lavere satser men med et bredere skattefundament. Dette gjelder både i Norge og internasjonalt. En spesiell gunstig innretning av arveavgiften i forbindelse med generasjonsskifte i små og mellomstore foretak, vil bryte med denne trenden. Dersom skatteprovenyet skal forbli uendret etter innføring av spesielle gunstige arveavgiftsregler for generasjonsskifte i små og mellomstore foretak, må enten arveavgiften skjerpes for andre arveoverføringer eller det må foretas innskjerpinger i andre skatter og avgifter. Hvorvidt skatteprovenyet skal holdes uendret, er et tema som det ikke tas stilling til her.

Et argument for ikke å gi spesielle lettelser i arveavgiften ved generasjonsskifte i små og mellomstore foretak, er at dette kan være med på å sementere eierstrukturen i næringslivet slik at kapitalen ikke blir ledet dit den gir høyest avkastning. Et annet moment mot avgiftslette er at det vil prioritere nåværende eierfamilie selv om den nye eieren ikke har de kunnskaper og den legning som driften av virksomheten vil kreve. Det må også tas med i betraktning at en hver unntaks- eller spesialregel i skattesystemet medfører både økte kontrollområder for skattemyndighetene og muligheter for ulik tolkning og praktisering.

Et moment for nettopp å prioritere små og mellomstore foretak når det gjelder arveavgiften, er at denne type foretak er spredt over hele landet og utgjør grunnstammen i næringslivet i distriktene. En lettelse i arveavgiften for disse foretakene, vil dermed være med å legge forholdene til rette for bosetning i mindre sentrale områder.

Landbruket er i en spesiell situasjon i og med at den er den mest utbredte distriktsnæring samtidig som de fleste eierskifter i landbruket skjer innenfor familien. Det er vanskelig å tenke seg at landbruket vil bli noen næring med spesiell høy inntjening sammenlignet med de fleste andre næringer. Dersom vi skal beholde en landbrukspolitikk med spredt landbruksvirksomhet over hele landet, er det derfor viktig å beholde kapitalen i landbruket og ikke overføre den til annen virksomhet. Et annet viktig moment er de begrensninger lovverket stiller for selskapsdannelse i landbruket. I og med at den alt overveiende del av

landbruket eies og drives som enkeltpersonforetak, nyter landbruket ikke godt av lempelsene for verdsetting av aksjer og andeler i forbindelse med arveavgift.

Utvalget som i sin tid ble nedsatt for å utrede arveavgiften (Zimmerutvalget) skrev i sin utredning (NOU 2000:8):

Utvalget mener imidlertid at det kan være grunnlag for å anta at spesielt en del av de familieeide små og mellomstore foretakene tilfører økonomien en dynamikk ut over at de spiller en stor rolle i økonomien, selv om empirien for en slik antakelse ikke er sterk, jf. Avsnitt 10.4. Utvalget antar videre at særlig små foretak har relative ulemper på kapitalmarkedet som det kan være grunn til å ta hensyn til. Også selve det forhold at det gjennomgående skal betales arveavgift én gang pr. generasjon og eiernes bevissthet om dette, kan vike negativt på etablering og drift av små og mellomstore foretak sammenlignet med store foretak. Overdragelse ved generasjonsskifte skiller seg på vesentlige punkter fra annen overdragelse, ved at det ikke foreligger noe ønske om å skille seg av med foretaket, men tvert imot å sikre den for etterkommerne, og ved at overdragelse ved generasjonsskifte er helt eller delvis vederlagsfri. Ut fra et slikt perspektiv bør generasjonsskifte heller sammenlignes med stillingen ved den løpende drift av foretaket enn ved salg, og da vil krav om arveavgift (og medarvingenes eventuelle krav på utløsning av sin andel) kunne representere en betydelig belastning, til skade for den videre drift av foretaket. I en del tilfeller kan det også være fare for at foretaket ikke blir videreført hvis et generasjonsskifte utløser betydelige arveavgifter. Utvalget vil også vise til at små og mellomstore bedrifter spiller en relativt større rolle i distriktene enn i sentrale strøk. Videreføring av disse foretakene har derfor en ikke ubetydelig distriktpolitisk side.

Det har skjedd få endringer når det gjelder arveavgiften siden Zimmerutvalgets utredning forelå. En positiv endring for de små og mellomstore foretakemner er at det med virkning fra 1. januar 2006 er innført en avdragsordning for arvinger eller gavemottakere som mottar et enkeltpersonforetak eller andeler eller aksjer i et selskap. I slike tilfeller kan arveavgiften betales rentefritt i avdrag over syv år. Denne ordningen medfører ingen nedsettelse av arveavgiften, men den medfører en likvid bedring i en ofte anstrengt periode med stort investeringsbehov.

Avdragsordningen omfatter alle foretak uansett eierform dersom foretaket faller inn under begrepet små foretak slik som definert i regnskapsloven § 1–6:

- Ha mindre enn 60 mill. i salgsinntekter
- Ha mindre enn 30 mill. i balansesum
- Ha færre enn 50 ansatte.

Dersom kravet til små foretak er oppfylt (to av tre av kriteriene må være oppfylt), omfatter avdragsordningen enkeltpersonforetak, ikke-børsnoterte aksjeselskaper og ansvarlige selskaper. Avdragsordningen omfatter også virksomheter hvor arvelater eller giver ikke driver virksomheten selv. En aksjonær regnes ikke å drive virksomhet selv om aksjonæren har en stor eierandel og er ansatt i selskapet. Giver/arvelater inkludert ektefelle/samboer må ha en eierandel på minst 25 prosent umiddelbart før overdragelsen.

Avdragsordningen omfatter alle arvinger inkludert testamentarvinger som er arveavgiftspliktige. For enkeltpersonforetak faller den rentefrie kreditten bort dersom virksomheten i det vesentlige opphører eller dersom arving/mottaker dør i løpet av syvårsperioden. Ved overdragelse av aksjer/andeler faller kreditten likeledes bort dersom arvingen/gavemottakeren dør eller gir bort eller realiserer mer enn 50 % av de mottatte aksjene eller andelene i løpet av syvårsperioden. Ved død kan imidlertid neste generasjon arvinger overta ansvaret for kredittordningen og videreføre den.

Avdragsordningen gjelder overdragelse av *virksomhet* slik at det for enkeltpersonforetak må skilles mellom verdier knyttet til virksomheten og verdier knyttet til eieren som privatperson.

Positive følger av avdragsordningen:

- Den samlede arveavgiften målt i nåverdi blir redusert
- Avdragsordningen vil lette likviditetsproblemene i overdragelsesperioden
- Familiebedriftenes økonomi vil følgelig bli styrket slik at
 - mulighetene for videre drift blir bedre
 - arbeidsplassene blir sikret.

Ved overføring av fast eiendom med igangværende virksomhet, skal det foretas fradrag i arveavgiften for betalt dokumentavgift som arving eller gavemottaker har betalt (se kapittel 13).

Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre har i Dok. Nr. 8:23 (2007–2008) fremmet et felles forslag om betinget fritak for arveavgift ved generasjonsskifte i familieeide bedrifter. Forslaget går ut på at arveavgift opparbeidet ved generasjonsskifte i familieeide foretak skal avskrives med 10 prosent hvert år over 10 år. Dersom arvingen eier eiendelene mindre enn 10 år, skal det svares arveavgift redusert med en tidel for hvert år foretaket har vært drevet.

Forslaget ble behandlet i finanskomiteen hvor flertallet bestående av regjeringspartiene Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet ikke ville gå inn for avgiftsforslaget, men ville ha en bredere gjennomgang av arveavgiften. Begrunnelsen for denne beslutningen var (Innst.S. nr. 164 (2007–2008))

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, viser til at arveavgift fra generasjonsskifte i familieeide bedrifter utgjør en svært liten andel av samlet arveavgift. Det har sammenheng med at ikke-børsnoterte aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper verdsettes svært lavt for arveavgiftsformål. Enkeltpersonforetak er ikke underlagt de samme fordelmessige verdsettingsreglene som aksjer i ikke-børsnoterte selskaper og andeler i deltakerlignede selskaper, men også her er det elementer i regelverket og praksis som kan innebære en lav verdfastsetting.

Flertallet viser videre til at det i 2006 ble innført en rentefri fradragsordning for arveavgift i forbindelse med generasjonsskifter i familiebedrifter. Mottaker av aksjer og andeler og andre former for eierskap i denne type bedrifter har imidlertid så langt i liten grad benyttet seg av denne ordningen. Det kan skyldes at regelverket for arveavgift i forbindelse med generasjonsskifte i familieeide bedrifter er så gunstig i

utgangspunktet at arvinger og andre gavemottakere av denne typen formuesobjekter får lav avgiftsbyrde.

Flertallet er likevel oppmerksom på at det er svakheter ved dagens utforming av arveavgiften, og viser til at Regjeringen i budsjettet for 2008 varsler at den vil endre arveavgiften med sikte på å gjøre den mer rettferdig og for å øke oppslutningen om den. Dette vil det bli arbeidet med framover mot budsjettet i 2009. Da vil bl.a. reglene for verdsettelse av ulike arveobjekter, fribeløpene i arveavgiften og avgiftsatsene bli vurdert.

Flertallet mener at det ikke nå vil være hensiktsmessig å gå inn på endringer i enkeltelementer i arveavgiften løsrevet fra en slik bred gjennomgang.

I sitatet ovenfor referer flertallet i finanskomiteen til Regjeringens uttalelse i St.prp. nr. 1 (2007–2008):

Arveavgiftsutvalget fremmet en rekke forslag i NOU 2000:8 Arveavgift, men bare et fåtall av disse forslagene har så langt blitt gjennomført. Det arbeides nå med å ajourføre statistikken på arveavgiftsområdet, slik at beslutningsgrunnlaget for mulige endringer skal bli bedre. Arbeidet med arveavgiften vil bli lagt opp slik at det kan være mulig å vurdere forslag om forbedringer i budsjettet for 2009.

I alt er det antatt at avgift på arv og gaver vil gi et proveny på 2 700 mill. kroner i 2008 (St.meld. nr. 1 (2007–08)). Dette er en økning på over 62 prosent fra 2004. Ifølge en undersøkelse foretatt av Statistisk Sentralbyrå (Statistisk sentralbyrå 2008b) utgjorde fast eiendom 52 prosent av den bruttoformue som ble overført som arv eller gave i 2005. Fast eiendom utenom boliger og fritidsboliger utgjorde bare 8 prosent av arve- og gaveformuen. Den vesentlige delen av formuen utenom boliger og fritidsboliger må antas å være næringsformue. Aksjer og verdipapirer representerte 16 prosent av arve- og gaveformuen. Her inngår både børsnoterte aksjer og aksjer og verdipapirer utenfor næringsvirksomhet. Uten at det kan nærmere dokumenteres, utgjør følgelig avgift på arv og gave ved overdragelse av næringsvirksomhet en relativt liten andel av det samlede provenyet arveavgiften. Dette påpeker også Finansministeren i brev til finanskomiteen i Stortinget den 11. januar 2008. Selv om samlet skatt på arv og gave ved overføring av næringsvirksomhet er relativt beskjedent, kan arveavgiften ha stor betydning for den enkelte arving eller mottaker. Ved fjerning av arveavgift ved generasjonsskifte av næringsvirksomhet slik som beskrevet i Dokument 8:23 (2007–2008), vil provenytapet være relativt lite mens fritaket vil kunne ha stor betydning for den enkelte næringsutøver.

12.2 Arveskatt i andre land

Ved sammenligning av arveavgiften, eller mer korrekt *arveskatten*, mellom ulike land er det flere forhold som det må tas hensyn til:

- Verdsetting av arveobjektene
- Satsene for arveavgift

- Avgiftsfrie arvebeløp
- Særregler for overdragelse av virksomheter
- Utsettelsesmuligheter for betaling av arveavgiften.

For å beregne den reelle beskatningen av arv og gaver, må alle disse fem faktorene tas i betraktning. Både satser og avgiftsfrie beløp vil som hovedregel være avhengig av slektskapsforhold mellom arvelater og arvemottaker.

I noen land blir arveskatten beregnet på grunnlag av dødsboets nettoformue (boavgift/boskatt) mens arveskatten i andre land blir beregnet særskilt for hver av arvingene slik som i Norge (arveloddsavgift/arveloddsskatt). Disse to forskjellige prinsippene for beregning av arveskatt bygger på to ulike prinsipp. Boskatten er en form for sluttbeskatning av den avdøde i og det er den nettoformue som er igjen etter at boskatten er betalt, som skal fordeles på arvingene. Arveloddsavgiften blir utlignet direkte på hver av arvingene og er en skatt for arvingene på erverv av arv. Grunnlaget for beskatningen er boets nettoformue slik den etter arvereglene er fordelt på hver enkelt arving.

I et arvesystem med boskatt vil et skattefritt bunnfradrag gjelde den totale netto arveformuen og det er uavhengig av hvor mange arvinger det er eller arvingenes slektsrealisasjon til avdøde. I et arvesystem med arveloddsskatt vil bunnfradraget trekkes fra i arvebeløpet til den enkelte arving. Ved arveloddsskatt vil følgelig antall arvinger og deres slektsrealisasjon til den avdøde ha betydning for hvor stort det totale bunnfradraget blir.

EU har siden begynnelsen av 90-tallet arbeidet aktivt for å bedre rammevilkårene for virksomhetsoverdragelse av små og mellomstore bedrifter (SMB) i de enkelte medlemsland. Det er særlig blitt fokusert på virksomhetsoverdragelse innenfor familien, men i de senere årene har fokuseringen blitt utvidet til også å omfatte virksomhetsoverdragelse til ansatte eller tredjemenn. Arve- og gavebeskatningen er et viktig element i EUs arbeid med å bedre rammebetingelsene for overdragelse av næringsvirksomheter.

Tabell 12.2 Ulike forhold vedrørende arveavgift i diverse land 2002⁶⁰

	Land										
	Norge	Finland	Sverige	Danmark	Stor- britannia	Neder- land	Italia	Frank- rike	Sveits	Belgia	Spania
Arveavgift i % av BNP	0,87	2,34	0,95	2,21	2,66	3,24	0	3,89	2,99	4,09	2,12
Særregler for virksomheter	JA	JA	JA	JA	JA	JA	–	JA	NEI	JA	JA
Utsettelse av arveavgiftsbetalingen	JA	JA	NEI	NEI	JA	JA	–	JA	NEI	NEI	JA
Sammenlignet med Norge vedr. generasjons- skifte av næringsvirksomhet	–	Synes nær Norge	Synes nær Norge	Synes enn Norge	Synes bedre enn Norge	Synes bedre enn Norge	Synes bedre enn Norge	Synes bedre enn Norge	Synes bedre enn Norge	Synes bedre enn Norge	Synes bedre enn Norge

Kilde: PricewaterhouseCoopers 2003

Danmark

Den 1. juli 1995 gikk Danmark over fra arveloddsavgift med progressive avgiftssatser til boavgift (boavgift) med proporsjonale avgiftssatser. For den delen av boet som tilfaller ektefellen svares det ikke boavgift. Nære slektninger (barn, barnebarn, foreldre, fraskilt ektefelle, samboere med minst to års bofellesskap med mer.) betaler en boavgift på 15 prosent av den delen av arvebeløpet som overstiger bunnfradraget. Bunnfradraget gjelder samlet for alle arvingene og reguleres årlig. I 2008 er bunnfradraget 255 400 danske kroner. Boavgiften for ikke nærbeslektede arvinger er 36,25 prosent i og med at de må betale en tilleggsboavgift på 25 prosent [$15\% + 25\% * (100 - 15)$] = 36,25 prosent.

Siden 1. juli 1995 har også gaveavgiften vært 15 prosent for nære slektninger og 35,25 prosent for fjernere slektninger. For alle andre betales det alminnelig inntektsskatt av gaver. Gaver til barn og andre nærbeslektede med verdi inntil 56 800 danske kroner (2008) er fritatt for gaveavgift (gaveavgift) (Skatteministeriet 2008)

Sverige

Arve- og gaveavgiften (arvs- og gåvoskatten) ble opphevet fra og med 1. januar 2005 med tilbakevirkende kraft til 17. desember 2004.

⁶⁰ I Norge ble utsettelsen av arveavgiftsbetalingen innført fra og med 2006. I Sverige ble arveskatten fjernet fra og med 2005. I Spania er også arveskatten fjernet i flere regioner. I Italia ble arveskatten gjeninnført i 2007.

Finland

I Finland er det to arvegangsklasser. Arvegangsklasse I omfatter ektefelle, samboer, barn og barns etterkommere samt foreldre og besteforeldre. Arveavgangsklasse II omfatter alle andre arvinger. Arveskatten beregnes separat for hver arving etter at det er gjort fratrukk for et skattefritt bunnfradrag på 20 000 euro⁶¹ eller ca. 160 000 norske kroner. For beløp mellom 20 000 og 40 000 euro er arveskattesatsen 10 prosent, for beløp mellom 40 000 og 60 000 euro er arveskatten 13 prosent og for den del av arven som overstiger 60 000 euro (ca. 480 000 norske kroner) skal det betales 16 prosent i arveskatt.

For arvinger i klasse II skal det betales dobbelt arveskatt av hva det skal det betales i klasse I.

Satsene for gaveskatt er de samme som for arveskatten, men det skattefrie bunnfradraget er bare 4000 euro (ca. 32 000 norske kroner) (VeroSkatt 2008).

Storbritannia

I Storbritannia blir arveavgiften beregnet av den totale avgiftspliktige formuen som avdøde etterlater seg og ikke av den andel av arven som den enkelte arvemottaker får. Før arveavgiften beregnes, skal arveformuen reduseres med et avgiftsfritt beløp. Dette beløpet er nå £ 312 000 (fra 6. april 2008) eller ca. 3 120 000 norske kroner. For overskytende beløp betales det en arveavgift på 40 prosent. Gaver er ikke avgiftspliktige dersom ikke giver dør innen syv år fra gavetidspunktet.

Ved arv eller gaveoverføring av næringsvirksomhet vil ofte hele eller deler av arveavgiften bli nedsatt ved hjelp av de spesielle næringsfradragene *business relief*, *agricultural relief* og *woodland relief*. Avgiftsgrunnlaget vil bli nedsatt med 100 prosent ved bruk av *business relief* dersom det dreier seg om enkeltpersonforetak, ansvarlige selskap og ikke-børsnoterte aksjer.. Det er et krav om at virksomheten eller eierandelene/aksjene må ha vært eid av arvelateren/giveren minst de to siste årene⁶². For børsnoterte aksjer i selskaper hvor eieren har kontrollerende flertall, gis det 50 prosent fradrag i arvebeløpet.

For jordbruksforetak gjelder en tilsvarende ordning; – *agricultural relief*. For at dette fradraget kan brukes, følgende krav være oppfylt:

- Eiendommen må være drevet som jordbruksvirksomhet og:
 - arvelater/giver må ha eid og brukt eiendommen selv til jordbruksformål minst de to siste årene før overdragelsen, eller
 - arvelater/giver må ha eid eiendommen minst de siste syv årene og eiendommen må i denne perioden vært drevet som jordbruk av arvelater/-giveren eller av andre.

⁶¹ Bunnfradraget steg fra 4000 til 20 000 Euro i 2008

⁶² Det er visse unntak for enkelte virksomheter.

Som jordbrukseiendom regnes jord, bygninger inkludert bolighus⁶³, stående avlinger og melkekvoter. Eiendommens verdi ved jordbruksdrift legges til grunn ved beregning av fradraget. Dersom eiendommens verdi er større på grunn av tomtemuligheter eller andre muligheter, gis det ikke *agricultural relief* for denne merverdien⁶⁴. Vanligvis vil *agricultural relief* være 100 prosent, men i spesielle tilfeller kan fradraget bli fastsatt til 50 prosent. Verdien av maskiner, inventar, buskap og lagerbeholdninger inngår ikke i grunnlaget for *agricultural relief*, men her kan det mer generelle *business relief* benyttes.

Woodland-relief er lite benyttet da *business relief* benyttes i stedet (HM Revenue customs 2008).

Italia

Fram til 2001 var skatteregimet for arv og gaver meget tøft i Italia. Arveskatten ble beregnet både samlet av hele arveformuen fra den avdøde og av den separate arveandelen hos den enkelte arving. I 2001 ble arveskatten fjernet for arvinger fram til fjerde slektsledd. Skattefritaket førte til et stort provenyrtap og i 2007 ble arveskatten innført igjen, men da i en vesentlig mildere form enn før 2001. For ektefelle og nære slektninger (barn, barnebarn, foreldre) er det et skattefritt fribeløp på 1 million euro for hver arving. For høyere beløp er arveskatten 4 prosent. Arv til søsken har et fribeløp på 100 000 euro og arveskatten er 6 prosent for høyere beløp. Arveskatten for slektninger fra og med fjerde arveledd er 6 prosent uten fribeløp. Andre arvinger betaler 8 prosent uten fribeløp.

Spania

I Spania er arve- og gaveskatten en regional skatt slik at det er store forskjeller i beskatning av arv og gaver mellom de ulike regionene. I noen regioner er arveskatten helt eller delvis fjernet, mens den kan være meget høy i andre regioner. Lov- og regelverket for arv og arvebeskatning kan være meget innviklet og kompleks i Spania. I Spania må også ektefelle betale arveavgift.

⁶³ Dette gjelder bolighus som benyttes av personer som er involvert i jordbruksdriften eller av tidligere eiere av gården (kårsfolk).

⁶⁴ Det kan imidlertid være aktuelt å benytte *business relief* på denne merverdien.

13 Dokumentavgift

Dokumentavgift er en ekstra skatt på tinglysning av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom. Hjemmelen til dette er nedfelt i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift og i Stortingets årlige vedtak om dokumentavgift. Avgiften er på 2,5 prosent av avgiftsgrunnlaget som i utgangspunktet skal settes til salgsverdien av den faste eiendommen.

Dokumentavgiften er en ren fiskal skatt på omsetning av eiendom i og med at avgiften er langt høyere enn de faktiske kostnadene det offentlige har med omsetningen. I Nasjonalbudsjettet 2008 (St. meld. nr. 1 (2007–2008)) er anslaget for den skattesanksjon som dokumentavgiften utgjør for næringslivet, anslått til å utgjøre 700 mill. kroner.

Dokumentavgift som er betalt ved et arvefall er å betrakte som en nødvendig omkostning for at arvingene skal komme i besittelse av arveobjektet. Slike omkostninger skal etter arveavgiftsloven § 15 andre ledd kreves som fradrag i arveavgiftsgrunnlaget.

Ved overføring av fast eiendom med igangværende virksomhet, skal dokumentavgift som arving eller gavemottaker har betalt, komme til fradrag i arveavgiften (arveavgiftsloven § 19 A). Arveavgiftsgrunnlaget skal i slike tilfeller ikke reduseres med betalt dokumentavgift. Forutsetninger for at dokumentavgiften skal komme til fradrag i arveavgiften, er at arvelater eller giver driver virksomhet med eiendommen fram til det tidspunkt den blir overført, og at mottakeren driver virksomhet videre med eiendommen uten særlig opphold. Det er ikke noe krav om at mottakeren skal drive samme type virksomhet videre eller til hvor lenge han må drive virksomheten.

Hensikten med fradragsordningen er å lette generasjonsskifte i *familieeide* bedrifter slik at ordningen derfor er begrenset til overføring mellom personer i samme familie. Det har ikke noen betydning at arveretten ikke er aktuell fordi noen som er bedre arveberettiget lever. Fradragsordningen gjelder ikke for testamenteringer utenfor familien.

Frdraget i arveavgiften gjelder bare eiendom brukt i arvelaters eller givers næringsvirksomhet slik at private eiendommer faller utenom fradragsordningen. Selv om våningshus på gårdsbruk ikke er å betrakte som del av næringseiendommen, skal det også gis fradrag for den del av dokumentavgiften som gjelder verdien av våningshuset med passende tomt. Begrunnelsen til å innrømme fradragsrett for dokumentavgiften vedrørende våningshuset, er at det vanligvis ikke gis anledning til å fradele våningshuset for separat salg. Den nye brukeren er bundet av bo- og driveplikten og må derfor bosette seg på bruket. At våningshus tas i bruk er med andre ord nærmest en betingelse for at næringsvirksomheten skal kunne fortsette på bruket.

Ut fra dette er landbruket noe tilgodesett når det gjelder dokumentavgift i og med at det er fradrag for dokumentavgiften for boligenheten. Det er imidlertid også andre boligenheter som er fritatt for dokumentavgift ved omsetning. Det skal ikke betales dokumentavgift ved omsetning av borettslagsleiligheter. Skatteutgiften er her anslått til 2050 mill. kroner i 2007 (St. meld. Nr. 1 2007–2008).

14 Jordbruksfradrag

Jordbruksfradraget ble i sin tid innført for å kompensere for reduserte målpriser. Den økningen som har skjedd i jordbruksfradraget siden fradraget ble innført i 2000, har ingen sammenheng med reduserte målpriser, men er en helt klar skatteutgift som trer inn i tillegg for andre direkte støttetiltak til landbruket. For inntektsåret 2007 er skatteutgiften⁶⁵ anslått til 830 mill. kroner i Nasjonalbudsjettet 2008 (St.meld. nr. 1 2008 (2007–2008)). I ettertid er det også innført tilsvarende ordninger for reindrift og skiferdrivere men skatteutgiften er her naturlig nok vesentlig lavere, henholdsvis 7 og 3 mill. kroner.

14.1 Innføring av jordbruksfradraget

I St. meld. nr. 19 (1999–2000) (Landbruksmeldingen) ble det foreslått å redusere målprisene i jordbruksavtalen. I og med at en reduksjon i målprisene ville redusere inntektsmulighetene i jordbruket, fant regjeringen det naturlig at denne inntektsnedgangen måtte kompenseres gjennom tiltak i statsbudsjettet:

Ut fra en helhetsvurdering mener Regjeringen en slik kompensasjon best kan gjennomføres ved at det ved skatteligningen innføres et inntektsfradrag i positiv næringsinntekt fra jord- og hagebruk på 36.000 kroner pr. bruk ved beregning av alminnelig inntekt. Fradragets størrelse skal begrenses av størrelsen på næringsinntekt fra jord- og hagebruk. Som jordbruksinntekt i denne forbindelse vurderes også tatt med de biinntekter som kan føres i næringsoppgaver for jordbruket. Fradraget vil ha en maksimal inntektsvirkning på 10 000 kroner pr. bruk. Det skal bare være ett fradrag pr. driftsenhet (eiendommer med felles næringsoppgave). Personer som deler næringsinntekt fra samme næringsoppgave skal kunne dele fradraget mellom seg. Det er videre et krav at minst én person av de som deler næringsinntekten skal være registrerte som bosatt på én av de konsesjonspliktige landbruks-eiendommene som driftsenheten består av. Beregningen av personinntekt berøres ikke av denne omleggingen, og dermed heller ikke pensjonsgrunnlaget.

I St. meld. nr. 19 (1999–2000) skrev Landbruksdepartementet videre:

Av hensyn til prinsippet om størst mulig likebehandling av enkelt næringer skal skatt ikke være et generelt landbrukspolitisk virkemiddel som kan inngå i de årlige jordbruksforhandlingene. Regjeringen legger til grunn at det foreslåtte inntektsfradraget gjennomføres som et engangstiltak som skal kompensere for reduserte inntektsmuligheter når målprisene reduseres. Det må derfor gjennomføres reduksjoner i målprisene i jordbruksforhandlingene tilsvarende provenyvirkingen av inntektsfradraget det året det får virkning. Samtidig gjennomføres en utflating av struktur-

⁶⁵ Skatteutgifter er nærmere omtalt i kapittel 5.

profilen i produksjonstilskuddene slik at de tre elementene som inngår i engangstiltaket samlet kan gjennomføres strukturnøytralt.

For å tydeliggjøre at fradraget skal kompensere for avtalte prisreduksjoner, legger Regjeringen til grunn at partene i jordbruksforhandlingene må bli enige om målprisreduksjonene før det fremmes konkrete lovforslag om et slikt fradrag. Inntektsfradraget vil imidlertid bli foreslått innført med tilbakevirkende kraft i den forstand at fradraget får virkning f.o.m. 1. januar i det året målprisene blir redusert i jordbruksforhandlingene.

Ved behandling av landbruksmeldingen (Innst. S. nr. 167 (1999–2000) sluttet flertallet i næringskomiteen seg til å innføre et inntektsfradrag ved beskatning av inntekt fra jord- og hagebruk for å kompensere reduksjonen i målprisene. Ifølge næringskomiteens flertall ville et slikt fradrag virke som et produksjonsnøytralt tilskudd utmålt per bruk samtidig som fradraget ville stille krav til en aktivitet på bruket med sikte på overskudd.

Næringskomiteens flertall understreket at likebehandling av enkelt næringer er et viktig prinsipp i skattepolitikken. Flertallet understreket videre at skatt ikke er forhandlingstema i jordbruksforhandlingene, men at det foreslåtte inntektsfradraget i jordbruksinntekten skulle kompensere de reduserte inntektsmulighetene i jordbruksnæringen som følge av at målprisene ble redusert.

Næringskomiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet var uenige i å innføre nye særordninger for de selvstendig næringsdrivende i matvareproduksjonsbransjen. Det ble fra Fremskrittspartiets side understreket at partiet riktignok er for lavere skatter og avgifter, men at skatteordningene må være like for alle bransjer og bedrifter.

Næringskomiteens medlemmer fra Høyre mente at forslaget om et eget flatt inntektsfradrag for jord- og hagebruk var dårlig landbrukspolitikk og at ordningen ville bety forholdsvis mest for næringsdrivende med beskjeden inntekt fra jordbruket, mens det var de som hentet en betydelig del av inntekten sin fra landbruket, som ville oppleve det største inntektstapet ved en målprisreduksjon. Det foreslåtte inntektsfradraget ville således medføre at den skjeve strukturprofilen i støtteordningene ble ytterligere forsterket.

14.1.1 Høringsutsendelsen fra Finansdepartementet

På grunn av hensyn til tidsfaktoren var det ikke mulig å gjennomføre en alminnelig høringsprosess i saken. Finansdepartementet sendte derfor ut et konkret forslag til lovtekst med merknader til følgende parter:

- Landbruksdepartementet
- Nærings- og handelsdepartementet
- Skattedirektoratet
- Norsk Bonde- og Småbrukarlag
- Norges Bondelag.

Departementet presiserte i høringsbrevet at forslaget måtte ligge innenfor den rammen for et jordbruksfradrag som er trukket opp i St. meld nr. 19 (1999–2000).

I det utsendte lovforslaget med merknader, la Finansdepartementet til grunn at fradragsretten var begrenset til positiv næringsinntekt fra jord- og hagebruk; dvs. husdyrhold og dyrking av vekster på friland. Departementet mente derfor at følgende inntekter av denne grunn falt utenfor grunnlaget for fradragsretten:

- inntekt fra skogbruk (unntatt fra husbehovsskog)
- inntekt fra gartneri hvor mer enn 50 prosent av verdien av salgsproduksjonen skjer i veksthus
- inntekt fra spesialproduksjon av egg, fjørfe, svinekjøtt eller kyllingoppdrett når det er knyttet et relativt lite jordbruksareal til eiendommen.

Finansdepartementet fant det hensiktsmessig å avgrense begrepet jord- og hagebruk i lovteksten slik det er gjort i *Forskrift om levering av årsoppgave og om avgiftsfrie uttak i jordbruk med binæringer og skogbruk* (FIN 5. oktober 1970 nr. 2). Finansdepartementet mente at inntekt fra binæringer kunne tas med i inntektsbegrepet så sant slike inntekter kunne føres på næringsoppgaven for jordbruk⁶⁶, dvs. at inntekten fra annen næring ikke oversteg 30 000 kroner.

Finansdepartementet forutsatte at inntektsfradraget ikke kunne gi negativ alminnelig inntekt fra jordbruket, slik at alminnelig inntekt fra jord- og hagebruk minst måtte være like stort som inntektsfradraget for at det kunne innrømmes fullt inntektsfradrag. Ubenyttet fradrag skulle ikke kunne fremføres til fradrag et senere år hvor jordbruksinntekten er positiv.

Finansdepartementet knyttet fradragsretten til driftsenheten og ikke til det enkelte bruk⁶⁷. Personer som deler jordbruksinntekten mellom seg, må også dele jordbruksfradraget mellom seg i samme forhold som næringsinntekten blir delt.

14.1.21 Avgitte høringsuttalelser

Høringsinstansene var uenige i Finansdepartementets forslag om at inntekt fra gartneri og spesialproduksjon av f. eks. egg, fjørfe, svinekjøtt m.m. ikke skulle tas med i grunnlaget for inntektsfradraget. Landbruksdepartementet påpekte at en slik avgrensning ikke var i overensstemmelse med inntektsfradraget slik det var utformet i St. meld. nr. 19 og St. prp. nr. 82.

⁶⁶ Den spesielle næringsoppgaven for jordbruk og gartneri. Denne næringsoppgaven er senere fjernet slik at jordbruket nå bruker Næringsoppgave 1 for næringsdrivende med begrenset regnskapsplikt (RF1175) samt et spesielt tilleggsskjema (RF1177).

⁶⁷ Driftsenhet og bruk er ikke synonyme begrep da en driftsenhet kan bestå av flere bruk. I daværende forskrift for produksjonstilskudd (fastsatt av Landbruksdepartementet 1. juli 1999) ble en driftsenhet definert som en virksomhet (bedrift) med jordbruksdrift. I den nye forskriften om produksjonstilskudd fra 22. mars 2003 er begrepet driftsenhet erstattet med foretak som driver vanlig jordbruksproduksjon på én eller flere landbrukseiendommer og som er registrert i Enhetsregisteret.

Landbruksdepartementet la til grunn at begrepet *jord- og hagebruk* måtte avgrenses i lovteksten slik som i forskrift av 5. oktober 1970 nr. 2 om *Levering av årsoppgave og om avgiftsfrie uttak i jordbruk med binæringer og skogbruk*. Denne forskriften inneholder ikke noe unntak for gartneri og spesialproduksjon og landbruksdepartementet foreslo at det i lovteksten ble innarbeidet en henvisning til denne forskriften.

Skattedirektoratet tok opp forholdet mellom bortforpakter og forpakter. I og med at det er forpakteren som driver jorda, må det også etter skattedirektoratets mening være forpakteren som har krav på fradraget. Skattedirektoratet påpekte også at mange aktive jordbrukere søker forskjellige samarbeids- og/eller driftsløsninger for å kunne utnytte driftsmidlene bedre og for å kunne få mer avløsning. Regelverket må derfor ta hensyn til disse forholdene slik at ingen som etter intensjonene er berettiget til fradrag, faller utenfor ordningen.

I og med at jordbruksfradraget skulle kompensere for lavere jordbruksinntekter, fant Norges Bondelag det urimelig at ikke jordbruksfradraget skulle inngå som et inntektsfradrag på lik linje med andre kostnader i næringsvirksomhet. Etter en slik betraktning ville underskudd ett år på grunn av jordbruksfradraget kunne fremføres til fradrag i senere års positiv jordbruksinntekt.

14.1.3 Finansdepartementets vurderinger og forslag

I forbindelse med framleggingen av statsbudsjettet for 2001 foreslo etter dette Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 1 (2000–2001) at det ved fastsettelsen av positiv inntekt fra jord- og hagebruksvirksomhet skulle innføres et særskilt jordbruksfradrag på 36 000 kroner slik det var forutsatt i Landbruksmeldingen og i St. prp. nr. 82 (1999–2000) Om jordbruksforhandlingene 2000. For inntektsåret 2000 skulle fradraget settes til 18 000 kroner, dvs. halvt fradrag. Bestemmelsen om jordbruksfradraget ble foreslått tatt inn i skatteloven som § 8–1 nytt sjettede ledd.

Etter høringsrunden hadde Finansdepartementet kommet fram til følgende forslag:

- Ved inntektsfastsettelsen skal det likevel ikke gjøres unntak for gartnerivirksomhet og mer fabrikkmessig produksjon i jordbruket. Ved å bruke en avgrensning i inntektsbegrepet i tråd med *Forskrift av 5. oktober 1970 nr. 2 om Levering av årsoppgave og avgiftsfrie uttak i jordbruk med binæringer og skogbruk*, vil regelverket bli klarere slik at det blir enklere å praktisere for ligningsmyndighetene.
- En forutsetning for å kunne få jordbruksfradrag er at det utøves næringsvirksomhet på driftsenheten, dvs. at drifta objektivt sett må være egnet til å gi overskudd; – i hvert fall på noe lengre sikt.
- Jordbruksfradraget skal bare gis i positiv næringsinntekt ved beregning av alminnelig inntekt slik at fradraget ikke kan føre til negativ jordbruksinntekt. Jordbruksfradraget kan følgelig ikke komme til fradrag i annen inntekt samme år – f.eks. lønnsinntekt eller skogbruksinntekt – og fradraget kan heller ikke

danne grunnlag for et underskudd som kan fremføres til fradrag i senere års overskudd i jordbruksinntekten.

- Det er *driftsenheten* som er grunnlaget for retten til jordbruksfradraget og ikke det *enkelte bruk*. Ved bortforpaktning er det forpakteren og ikke bortforpakteren som er berettiget til fradraget. I lovtekstforslaget er det tatt inn uttrykket *produsenten* for å synliggjøre at fradragsretten er knyttet til brukeren av jorda og ikke eieren dersom dette er forskjellige personer.
- Ved samdrifter er det de deltakende driftsenhetene som skal tildeles fradraget og ikke fellesdrifta. Personer som deler jordbruksinntekt fra samme næringsoppgave, har bare krav på ett fradrag til sammen. Fradraget må fordeles i samme forhold som jordbruksinntekten er delt.
- Minst en av de personene som deler jordbruksinntekten, må være registrert bosatt på driftsenheten, dvs. på en av de eiendommene som driftsenheten består av dersom flere bruk utgjør en driftsenhet. Denne bestemmelsen bør praktiseres med en viss lempe.
- For å være berettiget til fradrag, må brukeren ha bodd på driftsenheten og drevet jordbruksvirksomhet der over halvparten av inntektsåret.
- Jordbruksfradraget gis i alminnelig inntekt og berører ikke beregningen av personinntekten og dermed heller ikke pensjonsgrunnlaget for den næringsdrivende.

For å synliggjøre at jordbruksfradraget ikke skulle berøre personinntekten, foreslo Finansdepartementet derfor at det i skatteloven § 12–12 annet ledd ny bokstav f skulle presiseres at jordbruksfradrag skal tillegges ved beregningen av personinntekten. Dette kom til uttrykk slik i Ot. prp nr. 1 (2000–2001):

Etter skatteloven § 12–12 første ledd er utgangspunktet for beregning av personinntekt alminnelig inntekt fra virksomheten eller selskapet. Etter departementets syn kan det slik lovteksten nå er formulert umiddelbart reises noe tvil mht. om det særskilte fradraget i jordbruksinntekt skal komme til fradrag ved beregningen av personinntekten. Departementet foreslår derfor at det i § 12–12 annet ledd ny bokstav f presiseres at jordbruksfradrag tillegges ved beregningen av personinntekten. For oversiktens skyld finner departementet også å foreslå at det presiseres at det særskilte fradraget for fiskere og fangstfolk, jf § 6–60 og det særskilte fradraget for sjøfolk etter § 6–61 skal legges til ved beregning av personinntekt. Det har ikke vært reist tvil om en slik tolking i praksis, men det er hensiktsmessig at det kommer eksplisitt til uttrykk i loven.

De to foreslåtte lovavsnittene i skatteloven (§ 8–1 sjette ledd og § 12–12 annet ledd bokstav f) lyder slik i dag (2008):

§ 8–1 femte ledd⁶⁸:

Ved fastsettelsen av årets positive, alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk, herunder biinntekter fra slik virksomhet, gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil

⁶⁸ § 8-1 sjette ledd i Finansdepartements opprinnelige lovforslag

45 000 kroner per driftsenhet per år. I tillegg til jordbruksinntekten kan det i fradraggrunnlaget velges å ta med nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder vedproduksjon. For inntekt over 45 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 32 prosent av inntekten opp til samlet fradrag på 142 000 kroner. Fradraget kan bare kreves av bruker som har bodd på og drevet jordbruksvirksomhet på driftsenheten over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Minst en av de personer som får fradrag må være registrert som bosatt på en av de landbrukseiendommene som driftsenheten består av. Hver skattyter kan til sammen ikke gjøre krav på mer enn ett helt fradrag. Ektefeller med bopel på samme driftsenhet kan ikke kreve fradrag for annen driftsenhet. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

§ 12–11. Beregning av personinntekt

- 1) Alminnelig inntekt fra virksomheten før fradrag for fremførbart underskudd er utgangspunkt for beregning av personinntekt, jf. § 12–2 g. I den alminnelige inntekten gjøres de tillegg og fradrag som fremgår av denne og etterfølgende paragrafer.
- 2) Følgende poster legges til:
 - a) faktiske kapitalkostnader og -tap. Tap på kundefordringer skal likevel ikke legges til, heller ikke renter på gjeld som nevnt i § 12–12 annet ledd c, i den utstrekning gjelden ikke overstiger skjermingsgrunnlaget før fradrag etter § 12–12 annet ledd c,
 - b) ⁶⁹særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk etter § 6–60, særskilt fradrag for sjøfolk etter § 6–61, jordbruksfradrag fastsatt etter § 8–1 sjetted⁷⁰, reindriftsfradrag fastsatt etter § 8–1 sjuende ledd og skiferfradrag fastsatt etter § 8–1 åttende ledd.
- 3) Følgende poster trekkes fra:
 - a) faktiske kapitalinntekter som avkastning av aksjer, bankinnskudd, obligasjoner, gjeldsbrev, utestående fordringer og lignende. Inntekt av kundefordringer skal likevel ikke trekkes fra,
 - b) gevinst ved realisasjon av formuesobjekter som nevnt under a,
 - c) beregnet skjermingsfradrag i virksomheten fastsatt etter § 12–12.

14.2 Senere behandling og endringer av jordbruksfradraget

I 2002 nedsatte Regjeringen et ekspertutvalg (Skaugeutvalget) for å foreta en bred vurdering av skatte- og avgiftssystemet og de bakenforliggende prinsippene. I sin rapport (NOU 2003: 9) presiserte Skaugeutvalget at skattegrunnlaget burde være mest mulig næringsnøytralt og utvalget ville derfor fjerne mange av de skattemessige særordningene for primærnæringene. Under tvil gikk Skaugeutvalget likevel inn for å beholde jordbruksfradraget med følgende kommentarer og begrunnelse:

⁶⁹ § 12–12 annet ledd bokstav f i Finansdepartementets opprinnelige lovforslag

⁷⁰ Leddnummereringen er ikke oppjustert i lovteksten. Riktig ledd skal være fem for jordbruksfradraget, seks for reindriftsfradraget og syv for skiferfradraget (min anm.)

Det særskilte inntektsfradraget i jordbruksinntekt bryter med prinsippet om nøytralitet som utvalget legger til grunn for fastsettelse av overskudd for næringsvirksomhet. Etter utvalgets vurdering tilsier dette isolert sett at inntektsfradraget bør oppheves. Fradraget er imidlertid såpass beskjedent sammenlignet med den øvrige direkte og indirekte støtten til landbruket, at det har lite for seg å oppheve dette fradraget hvis den samlede støtten likevel blir opprettholdt. Fradraget bør etter utvalgets vurdering avvikles som ledd i en mer generell nedtrapping av landbruksstøtten. På denne bakgrunn vil utvalget advare mot å øke fradraget ytterligere.

I motsetning til Skaugeutvalgets vurdering, har jordbruksfradraget i senere års statsbudsjetter inngått som en fast inntektstfradragspost. Da Skaugeutvalget behandlet jordbruksfradraget, var det maksimale jordbruksfradraget 61 500 kroner mens det fra og med inntektsåret 2007 er økt til 142 000 kroner. I ettertid har vi også fått lignende fradragordninger for reindriftsutøvere og for skiferdrivere i Nord-Troms og Finnmark.

Jordbruksfradraget ble, som tidligere skrevet, første gang behandlet i St. meld. Nr. 19 (1999–2000). Her presiserer landbruksdepartementet at inntektsfradraget skulle gjennomføres som et engangstiltak:

Regjeringen legger til grunn at det foreslåtte inntektsfradraget gjennomføres som et engangstiltak⁷¹ som skal kompensere for reduserte inntektsmuligheter når målprisene reduseres. Det må derfor gjennomføres reduksjoner i målprisene i jordbruksforhandlingene tilsvarende provenyvirkningen av inntektsfradraget det året det får virkning. Samtidig gjennomføres en utflating av strukturprofilen i produksjonstilskuddene slik at de tre elementene som inngår i engangstiltaket samlet kan gjennomføres strukturnøytralt.

Til tross for den siterte uttalelsen ovenfor om et *engangstiltak*, har jordbruksfradragordningen blitt stadig utvidet i årene etterpå (tabell 14.1).

⁷¹ Uthevet av meg.

Tabell 14.1 Jordbruksfradraget 2000–2008

År	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Bunnfradrag	18000	36000	36 000	36 000	36 000	36 000	36 000	45 000	54 200
Prosentfradrag	–	–	9	19	19	19	19	32	32
Max. fradrag	18000	36000	47 500	61 500	61 500	61 500	71 500	142 000	142 000
Min jordbruksinntekt for å oppnå max. fradrag	18000	36000	163778	170218	170218	170 218	222842	348 125	328 575
Prosentfradraget i kroner	0	0	11 500	25 500	25 500	25 500	35 500	97 000	87 800
Skattebesparelse	5 040	10080	13 300	17 220	17 220	17 220	20 020	39 760	39 760

Fra og med inntektsåret 2002 ble det faste bunnfradraget i jordbruksfradraget utvidet med et prosentfradrag beregnet av den del av jordbruksinntekten som ligger mellom bunnfradraget og en øvre beløpsgrense. Det er ikke gitt noen spesifikk redegjørelse for de årlige økningene i jordbruksfradraget. Når det gjelder den kraftige økningen i fradraget i 2007 (fra kr 71 500 til kr 142 000), ble dette begrunnet med ønske om at økningen skal gi inntektseffekt for de bruk som har næringsinntekt fra jordbruket over et visst nivå. Økningen av jordbruksfradraget kombinert med den profil jordbruksfradraget fikk, innebar at familiebruk som henter en vesentlig del av inntekten fra jordbruket, ble prioritert.

Jordbruksfradraget kan for 2008 beregnes etter ligning 14.1 innenfor inntektsområdet 54 200 kroner–328 575 kroner.

NJ: Næringsinntekt i jordbruket i kroner

JF: Jordbruksfradrag i kroner

BF: Bunnfradrag i kroner

pf: Prosentfradrag i prosent

Gyldighetsområde 2008: kr 54 200 < Næringsinntekt i jordbruket < kr 328 275

$$JF = BF + (NJ - BF) * pf$$

Ligning 4.1 Formel for beregning av jordbruksfradrag

Fra og med inntektsåret 2004 ble det åpnet for at den enkelte bonde kan velge å overføre inntekter fra produksjon av biobrensel fra skogbruksinntekten til jordbruksinntekten og dermed øke grunnlaget for jordbruksfradraget. For å kunne foreta en slik overføring på en enkel måte, ble det vedtatt å benytte seg av en sjablongregel slik at 55 prosent av nettoinntekten for produksjon av biobrensel i skogen kan overføres fra skogbruksinntekten til jordbruksinntekten. Det ble vurdert å ha flere proSENTsats i og med at det kan være store forskjeller fra bruk til bruk både når det gjelder driftskostnader og oppnådde priser for biobrenselet. På grunn av ønsket om et så enkelt system som, mulig, ble det fastsatt at det kun skulle benyttes *en* proSENTsats ved *alle* overføringer.

For året 2008 er det foretatt en omlegging av strukturen for jordbruksfradraget i forhold til 2007 med et økt bunnfradrag og en tilsvarende nedgang i prosentandelen. Den totale øvre grense for jordbruksfradrag er uendret. Omleggingen ble begrunnet med at endringen skal være kompensasjon for vedtatt økning av grunnavgiften for fyringsolje⁷².

14.3 Utnytting av jordbruksfradraget

I skatteundersøkelsen på driftsgranskingsmaterialet for inntektsåret 2005⁷³ ble det foretatt en beregning av hvor mange av de 720 deltakerbrukene som hadde for lav jordbruksinntekt til å kunne oppnå maksimalt jordbruksfradrag. Resultatet vises i tabell 14.2.

Tabell 14.2 Prosentandel av brukene som har for lav jordbruksinntekt til å oppnå fullt jordbruksfradrag (NILFs skatteundersøkelse)

	2005	2006	2007
Ingen inntektsøkning i forhold til 2005	33 %	51 %	77 %
Antatt 5 % årlig inntektsøkning i 2006 og 2007	33 %	48 %	72 %

I tabell 14.2 ble jordbruksinntekten i 2005 lagt til grunn også for beregningene for 2006 og 2007. Ut fra denne beregningen ville 77 prosentene av brukene ha for lav jordbruksinntekt i 2007 til å få fullt jordbruksfradrag. Den sterke økningen i jordbruksfradraget for 2006 og 2007 vil likevel ha stor betydning også for mange av de brukene som ikke oppnår fullt fradrag. Det ble i denne beregningen ikke tatt hensyn at ytterligere noen bruk ikke vil få fullt jordbruksfradrag pga. andre fradragposter utenom jordbruket (se avsnitt 14.4.1).

I beregningene ble det også lagt inn en forventet økning i jordbruksinntekten for årene 2006 og 2007. Andelen bruk som kan utnytte jordbruksfradraget fullt ut, ble naturlig nok noe høyere med denne forventede inntektsøkningen. I tabell

⁷² Landbruket nyter godt av avgiftsfritak for autodieselavgift, men den «avgiftsfrie» autodieselen til landbruket er belagt med grunnavgift for fyringsolje.

⁷³ Skatteundersøkelsen er nærmere beskrevet i kapittel 18

14.2 er det lagt inn en forventet økning i jordbruksinntekten på fem prosent for hvert av årene 2006 og 2007. I 2007 ville andelen som ikke oppnår fullt jordbruksfradrag, da synke fra 77 prosent til 72 prosent.

Slik som beskrevet i kapittel 18, mottar 48 000 bruk produksjonstilskudd. Av disse 48 000 brukene ligger 35 000 i det intervallet som er populasjonen for driftsgranskingene og tilsvarende 13 000 bruk utenfor. Dersom vi bruker resultatene i tabell 14.2 vil 11 550 av de 35 000 brukene ha for lav jordbruksinntekt i 2005 til å oppnå fullt jordbruksfradrag. For 2006 og 2007 ville andelen tilsvarende være henholdsvis 16 800 og 25 200 bruk. Det er da tatt hensyn til en forventet inntektsvekst i jordbruksinntekten på fem prosent hvert år. Det er imidlertid *ikke* tatt hensyn til andre inntektsfradrag som gjør at jordbruksfradraget kanskje likevel ikke kan utnyttes fullt ut. I avsnitt 14.4.1 er det gjort nærmere rede for dette forhold.

Som svar på brev av 30.10.2007 fra Fremskrittspartiets representanter i Næringskomiteen, skriver Landbruks- og matdepartementet at det regner med at om lag 43 500 jordbruksvirksomheter vil kreve jordbruksfradrag i 2007 og 2008. Av disse anslår departementet at bare om lag 6300 vil kunne kreve maksimalt fradrag på 142 000 kroner med full skattevirkning for fradraget på grunn av andre skattemessige fradrag i alminnelig inntekt. Det er et stort sprik her mellom tallene til NILF og LMD.

14.4 Redusert utnytting av jordbruksfradraget pga. andre fradragposter

14.4.1 Beregningseksempler

Selv om jordbruksfradraget er en fradragsordning som stort sett har opparbeidet seg bred politisk aksept, er det likevel en side ved ordningen som kan slå uheldig ut i visse tilfeller. Dette gjelder bruk hvor brukeren har store andre fradrag i alminnelig inntekt og hvor jordbruksinntekten er relativt lav samtidig som det er liten annen skattepliktig inntekt.

Hvordan beregnet jordbruksfradraget må reduseres pga. andre fradragposter i alminnelig inntekt, er vist i tabellene 14.3–14.10. I tabellene 14.3 til 14.6 er det tatt utgangspunkt i et bruk med kr 100 000 i jordbruksinntekt. Det er lagt inn ulike alternative fradragposter i alminnelig inntekt. Bruker A er i skatteklasser 1 mens brukerne B og C er plassert i skatteklasser 2 (enslige forsørgere). Brukene B og C er plassert i Finnmark slik at en får inn virkningen av det spesielle Finnmarksfradraget. I tabellene 14.4 og 14.6 er det i tillegg til jordbruksinntekten lagt inn en lønnsinntekt med minstefradrag og en ekstra fradragspost for andre fradrag. I tabellene 14.3 og 14.4 er det brukt skattesatser m.m. for 2007; – i tabellene 14.4 og 14.6 er det brukt satsene for 2008.

Dersom det bare er jordbruksinntekt på bruket, ser vi av tabell 14.3 at bruker A i 2007 bare får utnyttet 5 prosent av det fradraget han er berettiget til ut fra

størrelsen på jordbruksinntekten. Bruker B og C får ikke utnyttet noe av jordbruksfradraget i det hele tatt. Den skattepliktige alminnelige inntekten er negativ allerede før jordbruksfradraget trekkes fra. Dersom brukerne i tillegg har lønnsinntekt (tabell 14.4), vil de få mer nytte av jordbruksfradraget. Dette kommer av at det nå er «plass» til de andre fradragene i lønnsinntekten. Bruker A og B får utnyttet hele jordbruksfradraget, mens bruker C får utnyttet 51 prosent av jordbruksfradraget.

Tabell 14.5 og 14.6 viser hvordan resultatet vil bli dersom vi bruker skattesatser m.m. for 2008 i stedet for 2007. Pga. omleggingen av profilen på jordbruksfradraget, vil jordbruksfradraget øke med 6 256 kroner. Av andre fradrag som endrer seg vesentlig fra 2007 til 2008, er foreldrefradraget for hvert barn utover det første. For det andre barnet øker fradraget med 10 000 kroner. Av tabell 14.5 ser vi at bruker A ikke får utnyttet noe av jordbruksfradraget i 2008.

I tabell 14.6 er det lagt inn lønnsinntekt slik som i tabell 14.4. Bruker A får utnyttet hele jordbruksfradraget både i 2007 og 2008. Bruker B får utnyttet bare 77 prosent av jordbruksfradraget i 2008 mot så godt som hele fradraget i 2007. For bruker C synker andelen utnyttet jordbruksfradrag fra 51 prosent i 2007 til 13 prosent i 2008.

Tabellene 14.7 til 14.10 tar utgangspunkt i en jordbruksinntekt som er akkurat så stor at den gir maksimalt jordbruksfradrag. Selv med en jordbruksinntekt på nesten 350 000 kroner i 2007, vil bruker F bare få utnyttet 66 prosent av jordbruksfradraget, mens brukerne D og E får utnyttet jordbruksfradraget fullt ut. Med en lønnsinntekt i tillegg på 200 000 kroner vil alle brukerne få utnyttet jordbruksfradraget fullt ut.

Med regelverket for 2008 vil brukerne E og F få en noe dårligere utnytting av jordbruksfradraget enn i 2007. Nedgangen skyldes ikke strukturen på jordbruksfradraget, men økningen av de andre fradragspostene ved beregning av skattepliktig alminnelig inntekt.

Det er et tankekors at en i mange tilfeller får bedre utnytting av jordbruksfradraget dersom en har lønnsinntekt eller annen inntekt i tillegg til jordbruksinntekten. Et annet tankekors er at slike utenforliggende forhold som antall barn i familien samt om en er enslig forsørger eller ikke, ofte vil ha negativ betydning for muligheten til å utnytte jordbruksfradraget fullt ut i forhold til størrelsen på jordbruksinntekten.

Tabell 14.3 Jordbruksfradrag – liten jordbruksinntekt, ingen annen inntekt. 2007

Skatteklasser	A	B	C
	1	2	2
Jordbruksinntekt	100 000	100 000	100 000
Lønnsinntekt	0	0	0
Inntekt i alt	100 000	100 000	100 000
Frdrag (uten jordbruksfradrag):			
Renteutgifter	30 000	30 000	60 000
Minstefradrag	0	0	0
Foreldrefradrag	30 000	30 000	30 000
Andre fradrag	0	0	0
Finnmarksfradrag	0	30 000	30 000
Frdrag i alt (uten jordbruksfradrag)	60 000	90 000	120 000
Alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	40 000	10 000	- 20 000
Personfradrag	37 000	74 000	74 000
Skattepliktig alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	3 000	- 64 000	- 94 000
Jordbruksfradrag:			
Bunnfradrag	45 000	45 000	45 000
Prosentfradrag	17 600	17 600	17 600
Jordbruksfradrag i alt	62 600	62 600	62 600
Skattepliktig alminnelig inntekt etter jordbruksfradrag	- 59 600	-126 600	-156 600
Jordbruksfradrag som ikke kommer til fradrag	59 600	62 600	62 600
«Tapt» skattefordel	16 688	17 528	17 528

A: Klasse 1, 2 barn, gjeld kr 500 000, rentesats 6 %, 2007

B: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 500 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2007

C: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 1 000 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2007

Tabell 14.4 Jordbruksfradrag – liten jordbruksinntekt, lønnsinntekt i tillegg. 2007

Skatteklasser	A	B	C
	1	2	2
Jordbruksinntekt	100 000	100 000	100 000
Lønnsinntekt	200 000	200 000	200 000
Inntekt i alt	300 000	300 000	300 000
Fradrag (uten jordbruksfradrag):			
Renteutgifter	30 000	30 000	60 000
Minstefradrag	63 800	63 800	63 800
Foreldrefradrag	30 000	30 000	30 000
Andre fradrag	10 000	10 000	10 000
Finnmarksfradrag	0	30 000	30 000
Fradrag i alt (uten jordbruksfradrag)	133 800	163 800	193 800
Alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	166 200	136 200	106 200
Personfradrag	37 000	74 000	74 000
Skattepliktig alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	129 200	62 200	32 200
Jordbruksfradrag:			
Bunnfradrag	45 000	45 000	45 000
Prosentfradrag	17 600	17 600	17 600
Jordbruksfradrag i alt	62 600	62 600	62 600
Skattepliktig alminnelig inntekt etter jordbruksfradrag	66 600	-400	-30 400
Jordbruksfradrag som ikke kommer til fradrag	0	400	30 400
«Tapt» skattefordel	0	112	8 512

A: Klasse 1, 2 barn, gjeld kr 500 000, rentesats 6 %, 2007

B: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 500 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2007

C: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 1 000 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2007

Tabell 14.5 Jordbruksfradrag – liten jordbruksinntekt, ingen annen inntekt. 2008

Skatteklasser	A	B	C
	1	2	2
Jordbruksinntekt	100 000	100 000	100 000
Lønnsinntekt	0	0	0
Inntekt i alt	100 000	100 000	100 000
Frdrag (uten jordbruksfradrag):			
Renteutgifter	30 000	30 000	60 000
Minstefradrag	0	0	0
Foreldrefradrag	40 000	40 000	40 000
Andre fradrag	0	0	0
Finnmarksfradrag	0	30 000	30 000
Frdrag i alt (uten jordbruksfradrag)	70 000	100 000	130 000
Alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	30 000	0	-30 000
Personfradrag	38 500	77 000	77 000
Skattepliktig alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	-8 500	-77 000	-107 000
Jordbruksfradrag:			
Bunnfradrag	54 200	54 200	54 200
Prosentfradrag	14 656	14 656	14 656
Jordbruksfradrag i alt	68 856	68 856	68 856
Skattepliktig alminnelig inntekt etter jordbruksfradrag	-77 356	-145 856	-175 856
Jordbruksfradrag som ikke kommer til fradrag	68 856	68 856	68 856
«Tapt» skattefordel	19 280	19 280	19 280

A: Klasse 1, 2 barn, gjeld kr 500 000, rentesats 6 %, 2008

B: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 500 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2008

C: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 1 000 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2008

Tabell 14.6 Jordbruksfradrag – liten jordbruksinntekt, lønnsinntekt i tillegg. 2008

Skatteklasser	A	B	C
	1	2	2
Jordbruksinntekt	100 000	100 000	100 000
Lønnsinntekt	200 000	200 000	200 000
Inntekt i alt	300 000	300 000	300 000
Frdrag (uten jordbruksfradrag):			
Renteutgifter	30 000	30 000	60 000
Minstefradrag	67 000	67 000	67 000
Foreldrefradrag	40 000	40 000	40 000
Andre fradrag	10 000	10 000	10 000
Finnmarksfradrag	0	30 000	30 000
Frdrag i alt (uten jordbruksfradrag)	147 000	177 000	207 000
Alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	153 000	123 000	93 000
Personfradrag	38 500	77 000	77 000
Skattepliktig alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	114 500	46 000	16 000
Jordbruksfradrag:			
Bunnfradrag	54 200	54 200	54 200
Prosentfradrag	14 656	14 656	14 656
Jordbruksfradrag i alt	68 856	68 856	68 856
Skattepliktig alminnelig inntekt etter jordbruksfradrag	45 644	-22 856	-52 856
Jordbruksfradrag som ikke kommer til fradrag	0	22 856	52 856
«Tapt» skattefordel	19 280	6 400	14 800

A: Klasse 1, 2 barn, gjeld kr 1 200 000, rentesats 6 %, 2008

B: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 1 200 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2008

C: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 2 000 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2008

Tabell 14.7 Jordbruksfradrag – Stor jordbruksinntekt, ingen annen inntekt. 2007

Skatteklasser	D	E	F
	1	2	2
Jordbruksinntekt	348 125	348 125	348 125
Lønnsinntekt	0	0	0
Inntekt i alt	348 125	348 125	348 125
Frdrag (uten jordbruksfradrag):			
Renteutgifter	72 000	72 000	120 000
Minstefradrag	0	0	0
Foreldrefradrag	30 000	30 000	30 000
Andre fradrag	0	0	0
Finnmarksfradrag	0	30 000	30 000
Frdrag i alt (uten jordbruksfradrag)	102 000	132 000	180 000
Alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	246 125	216 125	168 125
Personfradrag	37 000	74 000	74 000
Skattepliktig alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	209 125	142 125	94 125
Jordbruksfradrag:			
Bunnfradrag	45 000	45 000	45 000
Prosentfradrag	97 000	97 000	97 000
Jordbruksfradrag i alt	142 000	142 000	142 000
Skattepliktig alminnelig inntekt etter jordbruksfradrag	67 125	125	-47 875
Jordbruksfradrag som ikke kommer til fradrag	0	0	94 125
«Tapt» skattefordel	0	0	26 355

D: Klasse 1, 2 barn, gjeld kr 500 000, rentesats 6 %, 2007

E: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 500 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2007

F: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 1 000 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2007

Tabell 14.8 Jordbruksfradrag – Stor jordbruksinntekt, lønnsinntekt i tillegg. 2007

Skatteklasser	D	E	F
	1	2	2
Jordbruksinntekt	348 125	348 125	348 125
Lønnsinntekt	200 000	200 000	200 000
Inntekt i alt	548 125	548 125	548 125
Fradrag (uten jordbruksfradrag):			
Renteutgifter	72 000	72 000	120 000
Minstefradrag	63 800	63 800	63 800
Foreldrefradrag	30 000	30 000	30 000
Andre fradrag	10 000	10 000	10 000
Finnmarksfradrag	0	30 000	30 000
Fradrag i alt (uten jordbruksfradrag)	175 800	205 000	253 800
Alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	372 325	342 325	294 325
Personfradrag	37 000	74 000	74 000
Skattepliktig alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	335 325	268 325	220 325
Jordbruksfradrag:			
Bunnfradrag	45 000	45 000	45 000
Prosentfradrag	97 000	97 000	97 000
Jordbruksfradrag i alt	142 000	142 000	142 000
Skattepliktig alminnelig inntekt etter jordbruksfradrag	193 325	126 325	78 325
Jordbruksfradrag som ikke kommer til fradrag	0	0	0
«Tapt» skattefordel	0	0	0

D: Klasse 1, 2 barn, gjeld kr 500 000, rentesats 6 %, 2007

E: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 500 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2007

F: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 1 000 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2007

Tabell 14.9 Jordbruksfradrag – Stor jordbruksinntekt, ingen annen inntekt. 2008

Skatteklasser	D	E	F
	1	2	2
Jordbruksinntekt	348 125	348 125	348 125
Lønnsinntekt	0	0	0
Inntekt i alt	348 125	348 125	348 125
Frdrag (uten jordbruksfradrag):			
Renteutgifter	72 000	72 000	120 000
Minstefradrag	0	0	0
Foreldrefradrag	40 000	40 000	40 000
Andre fradrag	0	0	0
Finnmarksfradrag	0	30 000	30 000
Frdrag i alt (uten jordbruksfradrag)	102 000	132 000	180 000
Alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	246 125	216 125	168 125
Personfradrag	38 500	77 000	77 000
Skattepliktig alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	207 625	139 125	91 125
Jordbruksfradrag:			
Bunnfradrag	54 200	54 200	54 200
Prosentfradrag	87 800	87 800	87 800
Jordbruksfradrag i alt	142 000	142 000	142 000
Skattepliktig alminnelig inntekt etter jordbruksfradrag	65 625	-3 875	-50 875
Jordbruksfradrag som ikke kommer til fradrag	0	3 875	50 875
«Tapt» skattefordel	0	1 085	14 245

D: Klasse 1, 2 barn, gjeld kr 1 200 000, rentesats 6 %, 2008

E: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 1 200 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2008

F: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 2 000 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2008

Tabell 14.10 Jordbruksfradrag – Stor jordbruksinntekt, lønnsinntekt i tillegg. 2008

Skatteklasser	D	E	F
	1	2	2
Jordbruksinntekt	348 125	348 125	348 125
Lønnsinntekt	200 000	200 000	200 000
Inntekt i alt	548 125	548 125	548 125
Fradrag (uten jordbruksfradrag):			
Renteutgifter	72 000	72 000	120 000
Minstefradrag	67 000	67 000	67 000
Foreldrefradrag	40 000	40 000	40 000
Andre fradrag	10 000	10 000	10 000
Finnmarksfradrag	0	30 000	30 000
Fradrag i alt (uten jordbruksfradrag)	189 000	219 000	267 000
Alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	359 125	329 125	281 125
Personfradrag	38 500	77 000	77 000
Skattepliktig alminnelig inntekt før jordbruksfradrag	320 625	252 125	204 125
Jordbruksfradrag:			
Bunnfradrag	54 200	54 200	54 200
Prosentfradrag	87 800	87 800	87 800
Jordbruksfradrag i alt	142 000	142 000	142 000
Skattepliktig alminnelig inntekt etter jordbruksfradrag	178 625	110 125	62 125
Jordbruksfradrag som ikke kommer til fradrag	0	0	0
«Tapt» skattefordel	0	0	0

D: Klasse 1, 2 barn, gjeld kr 1 200 000, rentesats 6 %, 2008

E: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 1 200 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2008

F: Klasse 2, 2 barn, gjeld kr 2 000 000, rentesats 6 %, Finnmark, 2008

Ubenyttet jordbruksfradrag kan ikke overføres til neste år. Den delen en ikke får utnyttet i inneværende år, vil være tapt. Det motsatte er tilfelle med for eksempel avskrivninger. Dersom en velger å bruke reduserte avskrivningssatser et år, blir avskrivningsgrunnlaget senere år høyere enn om det var brukt fulle avskrivningssatser dette året. Ved å redusere avskrivningene et år, vil en også øke grunnlaget for jordbruksfradraget dette året dersom det er ønskelig.

Negativ alminnelig inntekt kan fremføres til fradrag i alminnelig inntekt neste år. Fremføringsadgangen har vært begrenset til 10 år, men denne tidsbegrensningen er nå fjernet. Den delen av negativ alminnelig inntekt som skyldes foreldrefradrag, særfradrag eller jordbruksfradrag⁷⁴, kan ikke fremføres.

En kan unngå de viste uheldige sidene ved jordbruksfradraget på ved enten å åpne for anledning til framføring av ubenyttet jordbruksfradrag eller ved at skattemyndighetene foretar en direkte utbetaling til bonden av ikke utnyttet skattefordel.

⁷⁴ Gjelder også reindriftsfradrag og skiferfradrag.

14.4.2 Framføring av ubenyttet jordbruksfradrag

Framføring av ubenyttet jordbruksfradrag vil ha positiv virkning for den aktuelle bonde dersom skattepliktig alminnelig inntekt senere år blir så høy at det er mulig å få fradragsført tidligere ikke utnyttet jordbruksfradrag. Dette kan skje enten ved at jordbruksinntekten øker senere år eller ved at en får økt inntekt fra andre inntektskilder. Dersom det ikke er helt spesielle årsaker til at jordbruksinntekten er spesiell lav et enkelt år, er det lite sannsynlig at jordbruksinntekten vil øke så mye de nærmeste årene at det blir plass til å utgiftsføre tidligere ikke utnyttet jordbruksfradrag.

14.4.3 Direkte utbetaling av ubenyttet jordbruksfradrag

Det vil etter min mening være en bedre kompensasjonsmetode at bonden får utbetalt den ubenyttede delen av jordbruksfradraget fra skattemyndighetene. Dette kan gjøres ved å innføre en skattekredittordning slik det er gjort i skattefunnordningen, skatteloven § 16–40 punkt 6:

Overstiger fastsatt fradrag den utliknede skatt, skal det overskytende beløp utbetales ved avregningsoppgjøret etter skattebetalingsloven.

Den delen av jordbruksfradraget som ikke kan føres til fradrag i alminnelig inntekt, legges til grunn ved beregning av den skatteutbetaling (28 prosent av ikke utnyttet jordbruksfradrag) skattyter skal motta fra skattemyndighetene. En slik utbetalingsordning vil bryte med det som er vanlig i skatteretten, men ved å innføre en slik ordning ville en få en mer rettferdig fradragsordning som bare ville være avhengig av størrelsen på jordbruksinntekten og ikke av andre inntekter eller fradrag som er irrelevante i forhold til jordbruksvirksomheten.

14.5 Eventuell heving av beløpsgrensen for andre inntekter på årsoppgaven for primærnæringene

I kapittel 17 om merverdiavgiften er det foreslått å knytte grenseverdien for andre avgiftspliktige inntekter som kan føres i årsoppgaven for primærnæringene, til grunnbeløpet (G) i folketrygden. Dersom grenseverdien for eksempel settes til 3G, vil dette innebære at inntekter utenom jordbruksinntekter, men som likevel inngår i grunnlaget for jordbruksfradrag, vil øke med 180 000 kroner. Dersom den totale skatteutgiften staten har pga. jordbruksfradraget ikke skal endres, vil det medføre behov for en justering av beregningsatsene. Mange bruk med andre næringsinntekter i størrelsesorden 3G (ca. 210 000 kroner) vil få økt jordbruksfradrag, mens bruk med liten næringsinntekt utenom jordbruket, ville få uendret jordbruksfradrag. For å unngå en slik, etter min mening uheldig virkning, kan grunnlaget for jordbruksfradraget i stedet settes til en viss prosent av bruttoinntekten ved salg av jordbruksprodukter. Jordbruksfradraget ville da være ensidig knyttet til jordbruksproduksjonen og

ikke til annen inntekt bonden måtte ha. Dette ville også være mer i tråd med intensjonene da jordbruksfradraget ble innført. En slik omlegging av grunnlaget for jordbruksfradraget, ville føre til høyere jordbruksfradrag for bønder med stor jordbruksproduksjon og lavere jordbruksfradrag for bønder som henter inn en relativt stor del av næringsinntekten utenom selve jordbruksproduksjonen.

Dersom den spesielle omsetningsoppgaven for jordbruket skulle bli fjernet slik at primærnæringene måtte bruke en av de to andre omsetningsoppgavene, vil det være slik som påpekt i kapittel 17, nærliggende også å oppheve skattelovens bestemmelser om hva som kan medtas som jordbruksinntekt av annen næringsinntekt. Dette ville medføre enda sterkere behov for omlegging av beregningsgrunnlaget for jordbruksfradraget slik som vist ovenfor.

14.6 Fradrag i merverdiavgiftsoppgjøret

En måte å unngå de uheldige sidene ved jordbruksfradraget som er vist i avsnitt 14.4, er å erstatte jordbruksfradraget med et fradrag ved merverdiavgiftsoppgjøret i stedet for i ligningen. For å kompensere for bortfallet av jordbruksfradraget, må fradraget ved merverdiavgiftsoppgjøret settes lik den skattelette som dagens jordbruksfradrag gir. Minimumsfradraget ved avgiftsoppgjøret vil da bli 15 176 kroner ($\text{kr } 54\,200 * 0,28$) og maksimumsfradraget 39 760 kroner ($\text{kr } 142\,000 * 0,28$).

Dersom jordbruksfradraget er større enn det merverdiavgiftsbeløpet bonden skal innbetale, vil differansen bli utbetalt til bonden på samme måte som når inngående merverdiavgift er større enn utgående.

Registreringsgrensen for merverdiavgift er 50 000 kroner. Dersom en bonde har for lav omsetning til å bli registrert i avgiftsmanntallet, vil han likevel måtte sende inn omsetningsoppgaven. Oppgaven må fylles ut med null både som inngående og utgående avgift, men i tillegg med krav om utbetaling av et beløp som må beregnes ut fra den skattelette jordbruksfradraget ville gitt etter gjeldende ordning.

I en slik ordning med å bruke avgiftssystemet i stedet for skattesystemet for jordbruksfradraget, vil det ikke være mulig å fordele jordbruksfradraget mellom ektefeller som driver en gård sammen som enkeltpersonforetak. Dette kommer av at merverdiavgiftsreglementet bare tillater at *en* av ektefellene er oppført i avgiftsmanntallet. felles

14.7 Innføring av valgfri jordbrukskonto

I skogbruket kan inntil 40 prosent av virkesinntekten settes av i et spesielt skogfond. Avsetning til skogfond blir behandlet som en driftskostnad. De avsatte midlene settes inn på en skogfondkonto som ikke er rentebærende for skog-eieren. Innestående på kontoen er heller ikke skattepliktig formue. Ved uttak fra skogkontoen er 85 prosent av det uttatte beløp endelig skattefritt slik at bare

15 prosent blir å inntektsføre som en driftsinntekt. Det uttatte beløpet må brukes på skogbrukseiendommen. Etter den siste forskriftsendringen kan uttatte skogfondsmidler brukes til et vidt spekter av tiltak.

Som et valgfritt alternativ til jordbruksfradraget, kunne en lignende ordning som skogfondsordningen også utarbeides for jordbruket med utgangspunkt i bruttoinntekten for jordbruksproduktene. Ved uttak fra jordbrukskontoen til godkjente formål kunne, slik som ved skogfond, 85 prosent av det uttatte beløpet være endelig skattefritt. Fondsordningen kan gjøres frivillig slik at den enkelte bonde selv kan velge mellom dagens jordbruksfradragordning eller landbruksfondsordningen. Totalt årlig avsatt beløp kan begrenses av den ramme som gjelder for jordbruksfradraget.

Jordbruksfradraget i dag føres til fradrag i alminnelig inntekt og det sparte skattebeløpet kan fritt brukes slik skattyteren ønsker. Ordningen gir ikke noe direkte incitament til å foreta investeringer i landbruksbedriften ut over det at inntektsskatten blir lavere slik at det dermed frigis midler til investeringer dersom brukeren ønsker det. I en landbrukskontoordning, vil spart skatt være avhengig av at midlene pløyes tilbake i næringen. En form for fondsordning vil være mer næringsorientert enn dagens ordning med jordbruksfradrag, men friheten til skattyteren til å bruke spart skatt til forbruk eller til investeringer utenfor jordbruket, vil bli redusert.

15 Avskrivninger

15.1 Innledning

Når et foretak anskaffer varige driftsmidler, er det med den forutsetning at de skal brukes i næringsvirksomheten i flere år og dermed være med på å danne grunnlaget for inntjening i en årrekke. De fleste varige driftsmidler er ikke evigvarende, men har en levetid som er mer eller mindre begrenset. Utgiftene til investeringene må derfor fordeles over flere år.

Ideelt skal fordelingen foretas i takt med det økonomiske verdifallet på driftsmidlene. Det er imidlertid vanskelig å forutse forløpet på dette verdifallet i og med at det er en rekke ulike faktorer som virker inn her.

Et funksjonelt skattesystem krever et regelverk som er forholdsvis enkelt å administrere. Avskrivningsreglene i skatteregnskaper er derfor sjablongmessige med relativt få avskrivningsgrupper i og med at alle⁷⁵ avskrivbare driftsmidler grupperes i ni grupper med maksimal avskrivningssats for hver gruppe (tabell 15.1). Alle gruppene avskrives degressivt etter saldometoden⁷⁶ med kollektiv avskrivning for saldogruppene a, b, c og d, og med individuell avskrivning i de øvrige gruppene slik at i disse gruppene føres hvert enkelt driftsmiddel på egen saldo for avskrivning

Skattereglene for avskrivning er beskrevet i skatteloven §§ 14-40-14-48.

15.2 Saldoavskrivninger

Varige og betydelige driftsmidler kan avskrives. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Det regnes som betydelig når kostprisen er 15 000 kroner eller høyere, inkludert merverdiavgift dersom det ikke foreligger fradragsrett

Driftsmiddel som har kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15 000 kroner kan fradragsføres i anskaffelsesåret eller avskrives. Påkostning på driftsmiddel som avskrives, skal føres inn på saldo selv om påkostningen er mindre enn 15 000 kroner.

⁷⁵ Det er visse unntak, men de omtales ikke her.

⁷⁶ Saldometoden ble innført med virkning fra 1981. Tidligere ble det brukt lineære avskrivninger i skatteregnskapet.

Tabell 15.1 Avskrivningsgrupper

Saldogruppe	Tekst	Maksimal avskrivningssats i prosent
A	Kontormaskiner	30
B	Ervervet forretningsverdi (goodwill)	20
C	Vogntog, varebil	20
D	Personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv.	20
E	Skip, fartøyer, rigger mv.	14
F	Fly, helikopter	12
G	Anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak	5
H	Bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv.	4 (8)
I	Forretningsbygg	2

Dersom et bygg i saldogruppe h har en så enkel konstruksjon at det må anses å ha en brukstid som ikke overskrider 20 år regnet fra oppføringen, kan det benyttes en avskrivningssats på 8 prosent.

Ved bruk av saldosystemet vil et driftsmiddel eller en saldogruppe aldri bli helt avskrevet. Skatteloven § 14–47 fastsetter derfor at dersom restverdien på saldoen er mindre enn 15 000 kroner så kan restbeløpet fradragsføres i sin helhet dette året. Beløpet på 15 000 kroner har stått uendret helt siden saldometoden ble innført i 1981. Dersom beløpet hadde blitt oppjustert med konsumprisindeksen, ville beløpet vært 40 000 kroner per i dag.

I landbruket er det særlig saldogruppene d og h som er av betydning

15.2.1 Saldogruppe H

I denne gruppen er det individuell avskrivning på hvert enkelt driftsmiddel. En driftsbygning består av selve bygningskroppen og installasjoner. Mens en driftsbygning tidligere hadde relativt enkel innredning, representerer innredningen nå en stadig økende andel av de totale nyanleggskostnadene for en driftsbygning. Nye offentlige påbud medfører økte investeringskostnader. Dette er investeringer som pålegges med utgangspunkt i bl.a. bedre dyrevelferd, bedre brannvern, mindre smitterisiko og mindre avrenning og forurensing fra driftsbygningen.

Skattemessig må det skilles mellom faste og løse installasjoner i og med at faste installasjoner avskrives sammen med bygningskroppen i saldogruppe h (4 prosent avskrivning) mens løse installasjoner avskrives sammen med maskiner etc. i saldogruppe d (20 prosent avskrivning).

I Skattedirektoratets melding nr. 19/1984 punkt 2.2.3 er det foretatt en utdyping når det gjelder teknisk utstyr i driftsbygninger:

I jordbruket vil en rettesnor for avgrensninger være investeringsavgiftsreglene i Finansdepartementets forskrift av 28. oktober 1969 nr. 5 med senere endringer om avgrensning av området for investeringsavgift i jordbruk med binæringer og skogbruk. Etter dette anses bl.a. utgjødslingsanlegg, automatiske foringsanlegg, rørmelkeanlegg og enkle siloer for kraftfôr og kunstgjødning i utgangspunktet å kunne avskrives på gruppen for driftsløsøre. Faste innredninger i husdyrrom, vannledninger med automatiske drikkekar, fundamenterte siloer o.l. blir derimot å avskrive sammen med driftsbygningen.

Selv om denne forskriften er opphevet i og med at investeringsavgiften er opphørt, gir den likevel en pekepinn om hva skattemyndighetene mener kan betraktes som driftsløsøre og hva de mener er en del av bygningskroppen. I tillegg fastsetter skatteloven § 14–41–3 at fast installasjon som varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l. avskrives under ett med bygningen. Bygningsmessig arbeid ved montering av produksjonsmaskineri kan avskrives sammen med dette i saldogruppe d.

Lignings-ABC (Skattedirektoratet 2008) gir også retningslinjer for hva som skal avskrives som en del av bygningen og hva som skal avskrives i saldogruppe d. I «Driftsmiddel – avskrivning på/innteksføring av saldo» avsnitt 6.11.4 er det en mer generell beskrivelse av skillet mens det er en mer spesifikk beskrivelse for jordbruket under «Jordbruk allment», avsnitt 10.12 «Bygning, skille mot løsøre»:

Avsnitt 6.11.4

Faste installasjoner skal avskrives sammen med bygningen, anlegget eller forretningseiendommen. Dette gjelder installasjoner som varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektriske anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg og lignende.

Produksjonsmaskiner kan føres i saldogruppe d, selv om de er fast installert. Bygningsmessige arbeider som har funksjonell sammenheng med produksjonsmaskiner på nye og bestående bygg, som for eksempel spesielle røropplegg, spesielle elektriske anlegg, avskjermingsutstyr etc. samt spesielle fundamenter og forsterkninger som blir oppført sammen med bygget før produksjonsmaskineriet, kan anses å være gjort i forbindelse med montering av produksjonsmaskinene, og avskrives sammen med maskinene. Se FIN i Utv. 2005/597 og FIN i Utv. 2005/1172.

Avsnitt 10.12:

Innredninger i driftsbygning, som for eksempel båser og lignende anses som en del av bygningen hvis de er fastmontert (for eksempel støpt/sveiset/spikret) på en slik måte at de ikke kan fjernes uten at innredningen blir skadet. Innredninger i driftsbygninger, som for eksempel båser og lignende anses likevel som løsøre selv om de er fastmontert (for eksempel skrudd fast) hvis de kan fjernes på en rimelig måte uten å skade innredningen.

Produksjonsmaskineri som for eksempel melkeanlegg, forutleggingsutstyr, forheis, måkeanlegg og utgjødslingsanlegg anses som løsøre. Dette gjelder selv om nødvendige komponenter til produksjonsmaskineriet er inkorporert i bygget, for eksempel innstøpte rør for melkeanlegg.

Som skrevet tidligere krever ulike offentlige påbud, særlig i husdyrproduksjonen, relativt hyppige ombygginger og utskifting av teknologi i driftsbygninger. Den teknologiske utviklingen går nå så fort at driftsutstyret blir fort foreldet. Dette reiser følgende spørsmål:

- Bør dette gi seg utslag i raskere nedskrivning av driftsbygninger og teknisk utstyr i dem enn ved bruk av normalsatsene?
- Bør det innføres startavskrivninger eller ekstra avskrivninger for miljøinvesteringer?
- Bør det være valgfrihet mellom ulike avskrivningsmåter (lineære/degressive) slik det er blant annet i Sverige?

I brev av 7. mars 2007 til Statsminister Jens Stoltenberg omtalte NHO de samme forhold:

Dagens avskrivningsregler for faste tekniske installasjoner i bygg bør også endres. Regelverket hemmer innføring av nye teknologiske løsninger i bygg, og svekker dermed mulighetene for energisparing og bedre inneklima. Mens bygningskroppens levetid er svært lang, er levetiden for tekniske installasjoner 10–20 år, og enda kortere for enkelte tekniske løsninger. Dagens sats på hhv. to og fire prosent, med en avskrivningstid på linje med bygningskroppen (mer enn 50 år), er ikke i takt med virkeligheten. NHO mener derfor satsen bør settes opp til minst 12 prosent, slik at det blir lønnsomt å skifte til mer energi- og miljøeffektive anlegg og systemer.

Finansdepartementet har merket seg næringslivets kommentarer til dagens regelverk for avskrivninger av næringsbygg og skriver i St.prp. nr. 1 (2006–2007):

Faste tekniske installasjoner avskrives under ett med bygget. Næringsorganisasjoner og bedrifter har gitt uttrykk for at faste tekniske installasjoner i dag utgjør en stor andel av byggekostnaden, og at disse installasjonene har en kortere levetid enn selve bygget.

I tilleggnummeret til Statsbudsjettet 2006 varslet Regjeringen en gjennomgang av reglene for avskrivning av faste tekniske installasjoner i bygg, jf. avsnitt 2.3.11:

Departementet vil gjennomgå avskrivningsreglene for faste tekniske installasjoner i bygg, herunder å vurdere eventuell utskilling av faste tekniske installasjoner i bygg som egen saldoavskrivningsgruppe og faktisk økonomisk verdifall av slike installasjoner.

I samme stortingsproposisjon skriver Finansdepartementet at avskrivningssatsene ble grundig gjennomgått i 2001 i forbindelse med statsbudsjettet og at departementet ikke finner grunnlag for andre konklusjoner enn de som ble trukket i 2001. Departementet vil derfor ikke foreslå noen endringer i avskrivningsreglene.

Et annet forhold som NHO (2006) reiser i sitt notat «*Konkurransedyktig skatt*» er at det kan være en tendens til at skattemyndighetene definerer mer av utstyret i næringsbygg som fast teknisk installasjon:

Det synes å være en tendens til at skattemyndighetene innfører en ny og strengere fortolkning av hva som er maskiner og hva som regnes som anlegg, tilsynelatende i strid med en uttalelse fra Finansdepartementet. Avskrivningssatsen blir da 4 prosent i stedet for 20 prosent og impliserer en strengere effektiv beskatning.

Også rent generelt er det uheldig at ligningspraksis skaper uforutsigbare rammebetingelser.

Dersom en slik utvikling er reell, medfører den en ytterligere innstramning når det gjelder avskrivning av teknisk utstyr i næringsbygg.

15.2.2 Beregningseksempel

Bygging av nytt løsdriftsfjøs med liggebåser for 46 melkekyr vil koste ca. 130 000 kroner per plass (NILF 2007). Total investeringskostnad blir da i underkant av 6 mill. kroner hvorav i underkant av 1 mill. kroner er teknisk utstyr. Gjeldene maksimale avskrivningssatser er 4 og 20 prosent for henholdsvis bygning og maskiner m.m. I beregningseksemplet er det foretatt følgende alternative beregninger:

- Hele bygningsdelen avskrives under ett
- 1 mill. kroner av det faste utstyret flyttes over til teknisk utstyr og avskrives i saldogruppe d (i alt 2 mill. kroner)

Begge alternativene beregnes med avskrivningssats 4 og 8 for bygningsdelen (gjeldende sats og fordobling av satsen). Ikke i noen av beregningene er det tatt hensyn til påkostninger eller nyinvesteringer i perioden. Det foretas kun vedlikeholdsarbeid.

Av tabell 15.2 går det fram at driftsbygningen ikke er avskrevet ned til 15 000 kroner før etter noe mer enn 140 år med dagens avskrivningssats. Saldoavskrivninger har et degressivt forløp. Etter 50 år er ca. 87 prosent av driftsbygningen avskrevet. Dersom avskrivningssatsen fordobles til 8 prosent, blir driftsbygningen avskrevet med til 15 000 kroner på halve tiden; dvs. 70 år (tabell 15.3). Ved å bruke en avskrivningssats på 8 prosent vil ca. 81 prosent av driftsbygningen være avskrevet etter 20 år.

Tabell 15.2 Avskrivning driftsbygning med avskrivningssats 4 prosent

Driftsbygning, bygningsdelen 5 mill. kroner, avskrivningssats 4 %				
År	Saldo IB	Årlig maksimal		Prosentvis ikke avskrevet
		avskrivning	Saldo UB	
1	5 000 000	200 000	4 800 000	96
10	3 462 669	138 506	3 324 163	66
20	2 302 096	92 093	2 210 012	44
30	1 530 505	61 220	1 469 288	29
40	1 017 532	40 701	976 830	20
50	676 488	27 060	649 428	13
60	449 751	17 990	431 761	9
70	299 009	11 960	287 049	6
80	198 791	7 951	190 839	4
90	132 162	5 286	126 876	3
100	87 866	3 514	84 351	2
110	58 428	2 337	56 080	1
120	38 837	1 553	37 283	0,7
130	25 820	1 032	24 787	0,5
140	17 166	687	16479	0,3

Tabell 15.3 Avskrivning driftsbygning med avskrivningssats 8 prosent

Driftsbygning, bygningsdelen 5 mill. kroner, avskrivningssats 8 %				
År	Saldo IB	Årlig maksimal		Prosentvis ikke avskrevet
		avskrivning	Saldo UB	
1	5 000 000	400 000	4 600 000	92
10	2 360 807	188 865	2 171 942	43
20	1 025 507	82 040	943 467	19
30	445 469	35 637	409 831	8
40	193 506	15 480	178 026	3
50	84 056	6 725	77 332	1,5
60	36 513	2 921	33 592	0,7
70	15 860	1 269	14 592	0,3

I tabellene 15.4 og 15.5 er 1 mill. av det tekniske utstyret som i tabellene 15.2 og 15.3 inngår i bygningsdelen, overført til saldogruppe d. Selv om bygningsdelen nå er redusert med 1 mill. kroner, vil likevel avskrivningslengden bli omtrent uendret.

Tabell 15.4 Avskrivning driftsbygning med avskrivningssats 4 prosent

Driftsbygning, bygningsdelen 4 mill. kroner, avskrivningssats 4 %				
År	Saldo IB	Årlig maksimal		Prosentvis ikke avskrevet
		avskrivning	Saldo UB	
1	4 000 000	160 000	3 840 000	96
10	2 770 135	110 805	2 659 330	53
20	1 841 676	73 667	1 768 010	36
30	1 224 406	48 976	1 175 431	24
40	814 025	32 561	781 465	16
50	541 191	21 647	529 543	10
60	359 801	14 392	345 409	7
70	239 207	9 568	229 639	5
80	149 033	6 361	152 571	3
90	105 730	4 229	1 015 01	2
100	7 0294	2 812	67 481	1
110	46 733	1 869	44 864	0,9
120	31 070	1 243	29 827	0,6
130	20 656	826	19 839	0,4
140	13 733	549	13 184	0,2

Tabell 15.5 Avskrivning driftsbygning med avskrivningssats 8 prosent

Driftsbygning, bygningsdelen 4 mill. kroner, avskrivningssats 8 %				
År	Saldo IB	Årlig maksimal		Prosentvis ikke avskrevet
		avskrivning	Saldo UB	
1	4 000 000	320 000	3 680 000	92
10	1 888 645	151 092	1 737 553	35
20	820 406	65 632	754 773	15
30	356 374	28 510	327 865	7
40	154 805	12 384	142 420	3
50	67 246	5 380	61 866	1
60	29 211	2 337	26 874	0,5
70	12 689	1 015	11 674	0,2

Tabell 15.6 viser avskrivningene for opprinnelige tekniske utstyret og tabell 15.7 avskrivningene for samlet tekniske utstyret dersom 1 mill. kroner av bygningsinvesteringene omdefineres til teknisk utstyr. I begge disse tabellene er det brukt gjeldende maksimal avskrivningssats på 20 prosent for saldogruppe d. Av de to tabellene ser vi at avskrivningstiden (ned til 15 000 kroner) for det teknisk utstyret er henholdsvis 20 og 23 år.

Tabell 15.6 Avskrivning teknisk utstyr 1 mill.

Driftsbygning, teknisk utstyr 1 mill. kroner, avskrivningssats 20 %				
År	Saldo IB	Årlig maksimal		Prosentvis ikke avskrevet
		avskrivning	Saldo UB	
1	1 000 000	200 000	800 000	80
5	409 600	81 920	327 680	33
10	134 218	25 844	107 374	11
15	43 980	8 796	35 184	4
20	14 412	2 882	11 529	1

Tabell 15.7 Avskrivning teknisk utstyr 2 mill.

Driftsbygning, teknisk utstyr 2 mill. kroner, avskrivningssats 20 %				
År	Saldo IB	Årlig maksimal		Prosentvis ikke avskrevet
		avskrivning	Saldo UB	
1	2 000 000	400 000	1 600 000	80
5	819 200	163 840	655 360	33
10	268 435	53 687	214 748	11
15	87 961	17 593	70 369	4
20	28 823	5 764	23 058	1
25	9 445	1 889	7 556	0,3

15.3 Saldogruppe d

Avskrivningssatsen for saldogruppe d er 20 prosent. I sitt framlegg til statsbudsjett for 2006 foreslo Bondevik II regjeringen å heve maksimal avskrivningssats for saldogruppe d fra 20 til 25 pst.

I sitt notat Konkurransedyktig skatt 2006 skriver NHO:

Avskrivningssatsen for maskiner er relativt lav i forhold til mange av våre konkurrentland. I alle våre naboland er satsen enten 25 prosent eller høyere. Satsen i Norge bør derfor økes fra 20 til 25 %.

Finansdepartementet mener derimot at satsen på 20 prosent egentlig er for høy i forhold til maskinenes levealder. Både Danmark, Sverige og Finland tillater å bruker høyere avskrivningssatser enn Norge. De ulike avskrivningssatser og avskrivningsmetoder i disse landene er nærmere beskrevet i avsnitt 15.7. Internasjonalt er det en tendens til at avskrivningssatsene har gått ned i takt med at de enkelte land har gjennomført skattemodeller som gjør skattebasisen bredere samtidig som skattesatsene trappes ned. Selv om avskrivningssatsene i mange land er satt ned, har de fleste land fortsatt høyere avskrivningssatser enn det Norge har. Med den raske tekniske utviklingen vi har i dag, viser beregningene som er foretatt i tabell 15.6 og 15.7 at avskrivningstiden er for lang

i forhold til teknisk og funksjonell levealder for mange av investeringene i saldo-gruppe d.

15.4 Ekstra avskrivning og fradrag for miljøvennlige investeringer

Som eksempel på særskilte avskrivningsordninger for miljøinvesteringer, gis det en kort beskrivelse av VAMIL- og MIA-ordningene (Europa 2007).

I Nederland eksisterer det to parallelle ordninger i skattlovgivningen som skal stimulere små og mellomstore bedrifter (SME) til å prioritere investeringer i miljøvennlige driftsmidler. VAMIL-ordningen (*Accelerated Depreciation on Environmental Investments*) ble innført i 1991 og etter denne ordningen kan den enkelte næringsdrivende eller selskap selv velge avskrivningsprosent helt opp til 100 prosent; – dvs. at investeringen kan avskrives i sin helhet i investeringsåret. I Nederland utarbeides det hvert år ajourførte lister over hvilke typer driftsmidler som VAMIL-ordningen kan benyttes på. Dette gjelder blant annet investeringer som forebygger eller reduserer forurensninger til vann, luft og jord. Andre VAMIL-godkjente områder er miljøvennlig avfallshåndtering og støybegrensningstiltak.

I 2000 ble MIA-ordningen (Environmental Investment Allowance) innført som et supplement til VAMIL-ordningen. Etter MIA-ordningen kan 15–40 prosent av investeringskostnadene til VAMIL-godkjente investeringer, føres direkte til fradrag i skatteregnskapet. Hvor stor fradragprosenten vil bli i det konkrete tilfellet, vil avhenge av en rekke faktorer. Ved å bruke både VAMIL og MIA på samme driftsmidlet, kan det skattemessige fradraget overstige investeringskostnaden slik som vist i eksemplet nedenfor⁷⁷:

Eksempel:

- Investering i VAMIL-godkjent driftsmiddel: kr 100 000
- VAMIL-avskrivning på ett år: kr 100 000
- Godkjent MIA-fradrag: 15 prosent av investeringskostnad

Frادrag i skatteregnskapet:

- VAMIL-avskrivning kr 100 000
- MIA-fradrag kr 15 000
- Samlet fradrag kr 115 000

MIA-fradrag er endelig skattefrie mens VAMIL-avskrivninger er betinget skattefrie i og med at VAMIL-avskrivningen reduserer eller fjerner helt det framtidige avskrivningsgrunnlaget for det aktuelle driftsmidlet.

⁷⁷ Beregningseksemplet er foretatt i norske kroner.

Overført til Norge

Med den fokuseringen vi har i dag på miljøvennlig adferd, bør VAMIL- og MIA-ordningene være interessante som utgangspunkt for å etablere tilsvarende ordninger i Norge. Ved eventuell innføring av tilsvarende ordninger i Norge, bør dette være generelle ordninger som skal gjelde for alle mindre foretak i alle næringer. For enkeltpersonforetak kan det diskuteres om fradragene skal gjøres direkte i skatteregnskapet eller senere ved beregning av alminnelig inntekt. Det kan synes naturlig at VAMIL-avskrivningene foretas direkte i skatteregnskapet mens MIA-fradraget føres i selvangivelsen ved beregning av alminnelig inntekt slik som jordbruksfradraget føres. I regnskapet må det innføres en ny saldo-gruppe med valgfri avskrivningsprosent for VAMIL-investeringer.

For jordbrukets del ville det være naturlig å utvide omfanget av VAMIL-ordningen til også å omfatte investeringer som blir utført for å bedre dyrevelferden. NILF beregnet i 2002 at nåtidsverdien av de framtidige nødvendige dyrevelferdsinvesteringene beløp seg til ca. 15 milliarder kroner (Hegrenes et. al 2002). Til tross for store usikkerheter ved beregningene, viser de at norsk landbruk har store økonomiske utfordringer når det gjelder investeringer for å tilfredsstille kravet til bedre dyrevelferd.

15.5 Negative følger av økte avskrivninger for den næringsdrivende

Økte avskrivninger fører til at den skattepliktige inntekten går ned og dermed blir skattebelastningen mindre. Dette oppfattes som en positiv hendelse hos skattyteren, men en må imidlertid veie dette opp mot at også grunnlaget for jordbruksfradraget kan bli lavere samt at lavere personinntekt også fører til reduserte ytelser fra folketrygden.

Fullt jordbruksfradrag oppnås dersom jordbruksinntekten er minst 328 575 kroner (2008). Dersom jordbruksinntekten er lavere, vil økte avskrivninger redusere størrelsen på jordbruksfradraget. Dersom jordbruksinntekten er mindre enn bunnfradraget på 54 200 kroner, vil jordbruksfradraget bli redusert med hele det økte avskrivningsbeløpet. Dersom jordbruksinntekten ligger mellom bunnfradraget og det maksimale inntektsbeløpet på 328 575 kroner, vil jordbruksfradraget bli redusert med 32 prosent av det økte avskrivningsbeløpet. En må også ta i betraktning at jordbruksfradraget beregnes separat for hvert enkelt år mens innsparte avskrivninger ett år fører til mindre reduksjon i saldo-gruppen og dermed høyere avskrivningsgrunnlag senere år.

Økte avskrivninger vil også føre til lavere personinntekt og dermed lavere opptjening i folketrygdsystemet. Personinntekt opp til 6 G gir full uttelling i folketrygdsystemet, mens personinntekt i intervallet mellom 6 og 12 G bare gir 1/3 uttelling i folketrygdsystemet. For personinntekter over 12 G beregnes det ikke pensjonspoeng i det hele tatt slik at denne delen av inntekten gir ingen rettigheter i folketrygden i det hele tatt.

All personinntekt for samme skattyter ses samlet slik at selv med relativt lav inntekt fra jordbruket, kan personinntekten overstige henholdsvis 6 (414 648 kroner i 2008) og 12 G (829 296 kroner i 2008) dersom skattyter også har andre inntekter som inngår i personinntekten.

15.6 Melkekvoter

Etter dagens ordning skal kjøpte melkekvoter balanseføres uten adgang til avskrivning. Dersom ordningen med melkekvoter avvikles, vil de kjøpte kvotene ikke ha noen verdi. I Sveits er melkekvotesystemet allerede avviklet og det er antydnet at det også vil bli avviklet i EU innen 2015.

Med den utviklingen vi ser i melkeproduksjonen i Norge nå, kan det reises spørsmålsteget ved behovet for melkekvoter. Med utgangspunkt i at det etter min mening vil være stor sannsynlighet for at melkekvotesystemet i Norge vil bli avskaffet i løpet av de nærmeste årene, ville det være rimelig å innføre avskrivningsadgang for kjøpte melkekvoter. Det er nå åpnet adgang for kjøp av melkekvote til bruk som enten ikke har hatt melkekvote tidligere eller hvor melkekvoten tidligere er frasolgt. I og med at hele kvoten må kjøpes på disse brukene og ikke bare tilleggskvoten slik som på etablerte melkeproduksjonsbruk, ville en avskrivningsadgang få særlig stor betydning for disse brukene.

En eventuell avskrivningsordning for melkekvoter bør holdes utenfor saldo-systemet og i stedet avskrives lineært over en tidsperiode på for eksempel fem år.

I en rapport fra LEI i Nederland (Van der veen et. al 2007) er det foretatt en undersøkelse av beskatningen av jordbruket i 10 EU-land. Av disse ti landene tillater Nederland, Belgia, Tyskland, Ungarn og Spania at kjøpte melkekvoter avskrives. I Danmark, Frankrike, Tsjekkia og Storbritannia kan kjøpte melkekvoter ikke avskrives.

15.7 Avskrivninger i Danmark, Sverige og Finland

15.7.1 Danmark

Den danske avskrivningsloven av 1998 trådte i kraft med virkning fra 1. januar 1999.

Driftsmidler (maskiner, inventar etc.) avskrives på samlekonto etter saldo-metoden med en maksimal avskrivningssats på 25 prosent⁷⁸. Fra og med inntektsåret 2001 kan det foretas fradrag i salgsåret dersom et driftsmiddel er solgt til en lavere pris enn den nedskrevne verdien (afskrivningsloven § 5 A). Grunnen til at denne bestemmelsen ble innført er at driftsmidler med meget kort teknisk-økonomisk levetid blir avskrevet over en for lang tidsperiode.

⁷⁸Avskrivningssatsen var tidligere 30 prosent.

Eksempel

Et driftsmiddel A kjøpes i år 1 for 200 000 kroner og selges i år 4 for 50 000 kroner. For saldogruppen som driftsmidlet inngår i, er det benyttet maksimal avskrivningsprosent i alle fire årene. For å finne ut om driftsmiddel A er solgt med tap, må det foretas en separat avskrivningsberegning for A hvor det brukes den avskrivningssatsen som er brukt samlet for saldogruppen hvert år. Beregningen er vist i tabell 15.8.

Tabell 15.8 Avskrivning for driftsmiddel A

År	IB	Nyanskaf- felse	Salg	Av- skrivning	Tap	UB
1	0	200 000	0	50 000	0	150 000
2	150 000	0	0	37 500	0	112 500
3	112 500	0	0	28 125	0	84 375
4	84 375	0	50 000	0	34 375	0

Nedskrevet restverdi for driftsmiddel A er 84 375 kroner ved utgangen av det tredje året. Driftsmidlet selges i det fjerde året for 50 000 kroner slik at tapet blir 34 375 kroner. Det kan ikke foretas avskrivninger i salgsåret, men tapet på 34 375 kroner kan utgiftsføres dette året. Samlesaldoen for driftsmidlene må samtidig reduseres med den nedskrevne verdien på det solgte driftsmidlet.

Avskrivbare bygninger og installasjoner avskrives lineært med maksimal avskrivningssats på 4 prosent⁷⁹. For bygninger og installasjoner med kortere levetid enn 25 år, benyttes det en tilleggssats på 3 prosent i tillegg til den ordinære avskrivningssatsen. For drenerings- og markvanningsanlegg i jordbruket er den lineære avskrivningsprosenten 20.

En spesiell regel i Danmark er «*forlods avskrivninger*». For å bedre den økonomiske muligheten til å etablere eller overta en et foretak, er det i Danmark mulig å opprette en etableringskonto før en starter eller overtar foretaket. Etableringskontoen er nærmere beskrevet i kapittel 7. Ved kjøp av maskiner, inventar, bygninger etc. kan investeringsobjektet helt eller delvis finansieres med midler fra etableringskontoen. Investeringsobjektet nedskrives da med midlene fra etableringskontoen. Avskrivningsgrunnlaget blir tilsvarende redusert slik at de framtidige avskrivningene blir lavere. En bedrer følgelig likviditeten i etableringsfasen mot at de framtidige reduserte avskrivningene fører til økt skatt senere år. En kan følgelig si at de uttatte midlene fra etableringskontoen er betinget skattefrie. Uttatte midler er skattefrie i uttaksåret men blir beskattet senere gjennom reduserte framtidige avskrivninger.

⁷⁹ Satsen gikk ned fra 5 prosent i 2007.

15.7.2 Sverige

I Sverige kan maskiner og inventar avskrives skattemessig enten etter regnskapsmetoden eller etter restverdimetoden. Vilkårene for å foreta regnskapsmessige avskrivninger er at det føres regnskap med årsavslutning og at de skattemessige avskrivningene bokføres. Ved å bruke regnskapsmetoden kan en valgfritt velge å avskrive driftsmidlene kollektivt etter saldometoden med valgfri avskrivningssats opp til 30 prosent eller individuelt etter den lineære metoden med valgfri avskrivningssats opp til 20 prosent

Slik som beskrevet i kapittel 4, kan personlig næringsdrivende som har en årsomsetning på inntil 3 mill. svenske kroner, foreta et forenklet årsoppgjør. Avskrivningene på maskiner og inventar skal for disse foretakene foretas kollektivt etter saldometoden, men avskrivningssatsen kan nå ikke være mer enn 25 prosent.

Bygninger avskrives lineært og adskilt for hver enkelt bygning. For bl.a. veksthus og siloer kan det benyttes en avskrivningssats på inntil 5 prosent. For andre driftsbygninger er maksimalsatsen 4 prosent. Avskrivningstiden blir da 25 år i og med at det benyttes lineære avskrivninger. Inventar i driftsbygningene skal medtas i avskrivningsgruppen for maskiner og inventar. Av inventar som skilles ut fra bygningskroppen og avskrives sammen med maskiner etc., kan nevnes båser, stallbokser, foringsbrett, spaltegulv, melkeanlegg, tørke- og siloanlegg og faste transportører.

15.7.3 Finland

I Finland gjelder de maksimale avskrivningssatsene som er oppgitt i tabell 15.9 (VeroSkatt 2008).

Tabell 15.9 Maksimale avskrivningssatser i Finland

Eiendel	Maksimal avskrivning i prosent
Produksjonsbygninger	10
Kontorbygninger og lignende	6
Veksthus og andre konstruksjoner	20
Miljøinvesteringer	25
Maskiner og redskap	25
Bruer, demninger, brønner etc.	10
Grøfter	20

16 Våningshus

Regnskapsligningen av våningshus ble opphevet fra og med 2005. Særlig for gamle, store våningshus med stort vedlikeholdsbehov, medførte dette økte vedlikeholdskostnader i og med at vedlikeholdskostnadene ikke lenger kunne trekkes fra ved skatteligningen. Disse våningshusene utgjør en viktig del av kulturlandskapet og bør av denne grunn holdes godt ved like. Regnskapsligningen ble samtidig opphevet for bygninger som er fredet etter kulturminneloven § 15 og for bygninger i spesialområder med formål bevaring i plan og bygningsloven § 25 nr. 6.

I Sverige ble det gjennomført en stor skattereform i 1990. Denne skattereformen medførte blant annet at det ikke lenger var fradragmuligheter for vedlikeholdskostnader for våningshus (mangårdsbygninger), slik som reglene også ble i Norge 15 år senere. I 1995 ble det i Sverige innført et spesielt unntak for våningshus som er bygd før 1930 og som har en boligflate på minst 400 kvadratmeter. Etter Inkomstskattelagen (1999:1229) § 9 tredje ledd kan disse bygningene i stedet bli regnskapslignet med fradrag for alle vedlikeholdskostnader.

Muligheten for regnskapsligning av store og eldre våningshus (slottsregelen) ble innført etter forslag i utredningen om forvaltning av visse kulturmiljøer (SOU 1991:64). I denne utredningen ble det påpekt at slotts- og herregårdsmiljøet i stor utstrekning var truet og at den fremste trusselen var de forandringer som var skjedd i forbindelse med skattereformen i 1990. I Tyskland er det en tilsvarende regel for verneverdige bolighus slik at verneverdige bolighus kan tas med som en del av næringen (Van der Veen et. al 2007 s 143). I Storbritannia kan en tredel av våningshuset regnes som en del av drifta (Van der Veen et. al 2007 s 195).

I Norge ble, som nevnt ovenfor, regnskapsligningen av våningshus opphevet med virkning fra og med 2005. Fra og med 2007 kan den enkelte kommune skrive ut eiendomsskatt også for bolighus på gårdsbruk. Bortfallet av fradragretten for vedlikeholdskostnadene og innføring av muligheten for å skrive ut eiendomsskatt på bolighus på gårdsbruk, har ført til at vedlikeholdet av særlig de store, gamle våningshusene, har blitt mer kostbart regnet etter skatt. Det bør derfor overveies å innføre en valgfri regnskapsligning av disse bygningene etter svensk modell. Ved en gjeninnføring av regnskapsligningen for disse husene, må det også stipuleres en leieverdi slik som det ble gjort tidligere. Det må også vurderes om disse bygningene skal fritas for eiendomsskatt. Et problem vedrørende et eventuelt fritak for eiendomsskatt er at eiendomsskatten er en frivillig beskatningsform for den enkelte kommune. Et fritak vil følgelig føre til en ekstra skattelette i de kommuner som har innført eiendomsskatt i hele kommunen i forhold til de kommuner som ikke har innført eiendomsskatt i hele kommunen eller som ikke har eiendomsskatt i det hele tatt.

En slik økonomisk bistand ved hjelp av skattelovgivningen vil være i tråd med det økte fokuset som i dag settes på jordbruket som verner av kulturlandskapet.

Andre måter å gjøre vedlikeholdet økonomisk lettere for eierne av disse store, gamle bolighusene er å gi et direkte støttebeløp eller et sjablongmessig fradrag i inntekten. Inntektsfradraget kan gis:

- i alminnelig inntekt slik som jordbruksfradraget. Fradraget ville da ikke påvirke grunnlaget for jordbruksfradraget eller grunnlaget for trygdeytelser. En ulempe ved en slik ordning er, på samme måten som for jordbruksfradraget, at i noen tilfeller kan alminnelig inntekt bli for lav til at den gir rom for alle lovlige fradrag
- som direkte fradrag i jordbruksinntekten. Skattevirkningen ville bli større, men ulempen vil være at grunnlaget både for jordbruksfradrag og trygdeytelser ville bli redusert. Dersom fradraget vil medføre at jordbruksinntekt blir negativ, kan underskudd i næring framføres i ubegrenset tid.

For allmennheten og kulturlandskapet er det det ytre vedlikeholdet som er av interesse. Et alternativ er derfor at den valgfrie regnskapsligningen kun skal omfatte ytre vedlikehold. Den stipulerte leieverdien må da reduseres i forhold til at både indre og ytre vedlikehold inngår i den valgfrie regnskapsligningen. En slik oppdeling i ytre og indre vedlikehold vil muligens være vanskelig å praktisere og arbeidssom for ligningsmyndighetene å kontrollere.

En del av de bygningene som er omtalt ovenfor, befinner seg på landbruks-eiendommer hvor det ikke lenger foregår landbruksdrift i egen regi enten ved at jorda er leid bort eller ved at tunet er skilt ut og bolighuset blir benyttet som bolig- eller fritidsbolig. For kulturlandskapet vil disse bygningene ha samme betydning som om det fortsatt ble drevet jordbruk i egen regi på eiendommen. Bør en valgfri regnskapsligning også omfatte slike bygninger? Den økonomiske byrden av vedlikeholdet på disse eiendommene vil ofte være større i og med at det her heller ikke er fradragsrett for vedlikeholdskostnader på driftsbygninger som ikke er i næringsmessig bruk.

For bygninger som er fredet etter kulturminneloven og for bygninger i spesial-områder med formål bevaring i plan og bygningsloven bør en valgfri adgang til regnskapsligning være absolutt og uavhengig av bygningens størrelse eller alder. Det vil også være helt unntaksvis at slike bygninger er bygd etter 1930.

17 Merverdiavgift

17.1 Merverdiavgift i Norge

17.1.1 Generelt

Merverdiavgiftssystemet ble innført i Norge med virkning fra og med regnskapsåret 1970 og er hjemlet i *Lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (MAL)* som erstattet loven av 19. mai 1933 nr. 11 om omsetningsavgift. Fra og med 1. juli 2001 ble merverdiavgiftsområdet utvidet til også å omfatte all omsetning av tjenester med unntak av de tjenester som spesifikt er unntatt for merverdiavgift. Før 1. juli 2001 var det generell avgiftsplikt for omsetning av varer dersom vedkommende vare ikke var særskilt unntatt. Samtidig var det ikke avgift på omsetning av tjenester dersom vedkommende tjeneste ikke var særskilt avgiftsbelagt. Etter 1. juli 2001 er avgiftsplikten lik for varer og tjenester slik at all omsetning i utgangspunktet er avgiftspliktig. Et eventuelt unntak fra avgiftsplikten må hjemles spesielt for den aktuelle vare eller tjeneste. Med endringene i 2001 ble det norske regelverket for merverdiavgift på dette området i tråd med avgiftsreglene i EU-landene.

Med virkning fra og med 1. juli 2001 ble det innført en ordning med redusert avgiftssats (mellomsats) ved omsetning av næringsmidler som er bestemt til å konsumeres av mennesker. Fra og med 1. mars 2004 ble det innført ytterligere en redusert avgiftssats for persontransport (lav sats). Virkesområdet for denne lave satsen ble utvidet 1. september 2006 til også å gjelde for overnattingstjenester i hoteller etc. og på campingplasser. Fra 2008 er avgiftsplikten for overnattingstjenester utvidet til også å omfatte næringsmessig hytteutleie. For at hytteutleie skal betraktes som næringsmessig utleie, må utleievirksomheten ha et visst omfang. To utleiehytter på gårdsbruk blir skattemessig betraktet som en del av gårdsdrifta, men i merverdiavgiftssammenheng vil to utleiehytter vanligvis ha for lite omfang til å komme inn under avgiftsplikten. En må her vurdere hytteutleien separat for å kunne avgjøre om utleievirksomheten er så omfattende at den kan godtas som næringsvirksomhet i henhold til merverdiavgiftsloven.

Det er nå bare Danmark som har kun én avgiftssats i EØS-området.

17.1.2 Registreringsplikt

Næringsdrivende som driver avgiftspliktig omsetning av varer og/eller tjenester, er etter merverdiavgiftsloven pålagt *meldeplikt* til fylkesskattekontoret i det fylket vedkommende næringsdrivende har sitt forretningssted. Dersom vedkommende ikke har noe fast forretningssted, skal melding skje til fylkesskattekontoret i vedkommendes hjemstedsfylke. Meldeplikten inntreer automatisk ved start av ny

virksomhet med avgiftspliktig omsetning, slik at en ikke kan vente med å melde fra til fylkesskattekontoret til registreringsgrensen på 50 000⁸⁰ kroner er nådd.

Enkelte næringsdrivende har ikke avgiftspliktig omsetning over 50 000 kroner hvert år, men med mer eller mindre jevne mellomrom kan omsetningen ligge langt over grenseverdien på 50 000 kroner. I landbruket gjelder dette først og fremst skogeiere som ofte foretar avvirkning med noen års mellomrom. Det er likevel mulighet for å forbli registrert også i de årene hvor avgiftspliktig omsetning er under grenseverdien på 50 000 kroner. Finansdepartementet har i slike tilfeller gitt anledning til å ta hensyn til gjennomsnittlig omsetning i tidligere år.

17.1.3 Oppgaveplikt – gjeldende ordning

Merverdiavgiftslovens hovedregel vedrørende omsetningsoppgaver er at registreringspliktige skal levere omsetningsoppgave annen hver måned (terminoppgave). Det er gitt unntak fra å levere tomånedersoppgave for næringsdrivende i primærnæringene og for næringsdrivende med liten omsetning.

Næringsdrivende som i jordbruk, husdyrhold, hagebruk, gartneri og skogbruk *produserer og omsetter egne produkter*, skal levere årsoppgave i stedet for tomånedersoppgave. Som husdyrhold anses avl, oppdrett og hold av husdyr, herunder tamrein og pelsdyr, til bruk i jord- og skogbruk eller for produksjon av melk, kjøtt, skinn, ull, egg, mv. I tillegg regnes bihold som husdyrhold. Som hagebruk/-gartneri anses dyrking av grønnsaker, frukt, bær og blomster og andre plantevekster på friland eller under glass, plast og lignende, samt tiltrekking av planter. Frivillig registrerte bortforpaktere av jordbrukseiendom og skogsveiforeninger skal også levere årsoppgave.

Årsoppgaven for jordbruk m.m. er hjemlet i *Forskrift om levering av årsoppgave og om avgiftsfrie uttak i jordbruk med binæringer og skogbruk (FIN 5. oktober 1970 nr. 2)*. Denne forskriften ble sist endret 2. februar 1989.

Næringsdrivende i primærnæringene som også driver annen registreringspliktig næringsvirksomhet, må i utgangspunktet levere både omsetningsoppgave for primærnæringene og alminnelig omsetningsoppgave. Dersom summen av avgiftspliktig omsetning og uttak i denne andre næringsvirksomheten ikke overstiger 30 000 kroner⁸¹, kan den andre virksomheten tas med i årsoppgaven for jordbruket. Den andre næringsvirksomheten behøver ikke ha noen tilknytning til primærnæringene og den kan drives i annen kommune eller annet fylke enn der primærnæringen drives. Bestemmelsen om årsoppgave gjelder også ved utføring av tjenester for andre med betydelige driftsmidler som hovedsakelig nyttes i egen jord- eller skogbruksvirksomhet eller ved utleie av slike driftsmidler. Med *hovedsakelig* menes her 80 prosent av bruken. Dersom bruken i egen jord- eller skogbruksvirksomhet er under 80 prosent, gjelder regelen 30 000 kroners regelen slik som vist ovenfor.

⁸⁰ Grensen ble hevet fra kr 30 000 til kr 50 000 1. januar 2004.

⁸¹ Grensen på kr 30 000 må ikke forveksles med minstegrensen for registrering på kr 50 000.

Næringsvirksomhet som *omsetter* produkter fra jordbruk med binæringer og skogbruk *uten at de samtidig produserer slike produkter*, må levere vanlig omsetningsoppgave. Næringsdrivende som driver fiskeoppdrett kan heller ikke levere årsoppgave for primærnæringene.

Andre næringsdrivende med liten omsetning, kan søke skattekontoret om å levere omsetningsoppgave med årstermin i stedet for å benytte seg av vanlig terminoppgjør⁸² (mval 31a). Grensen for *liten omsetning* er satt til 1 mill. kroner i kalenderåret. Avgiftspliktige i primærnæringene skal fortsatt levere årsoppgave uansett omsetningens størrelse. Dersom en næringsdrivende både driver avgiftspliktig virksomhet med omsetning under 1 mill. kroner⁸³ utenfor primærnæringene og virksomhet i primærnæringene, skal den avgiftspliktige levere to omsetningsoppgaver; – årsterminoppgave og årsoppgave for primærnæringene.

17.1.4 Oppgaveplikt – vurdering av endringer

Grensebeløpet på 30 000 kroner for hva som avgiftsmessig kan føres sammen med omsetningen i jordbruket, har vært uendret siden 1. januar 1983. Grensebeløpet ble da hevet fra 18 000 kroner⁸⁴. Dersom dagens grensebeløp på 30 000 kroner hadde blitt oppjustert årlig med konsumprisindeksen, ville beløpet vært ca. 69 000 kroner i dag⁸⁵. En oppjustering av det opprinnelige grensebeløpet i 1970, ville tilsvarende gitt en grenseverdi på ca. 127 000 kroner i dag.

En heving av beløpsgrensen for hva som kan føres på årsoppgaven sammen med avgiftspliktig omsetning i jord- og skogbruk, ville forenkle avgiftsregnskapet vesentlig. Det er flere forhold som må vurderes for å fastsette en eventuell ny beløpsgrense. En heving til 69 000 eller 127 000 kroner vil ikke være noen reell heving da en slik heving bare vil være en justering i tråd med konsumprisindeksen avhengig av om en tar utgangspunkt i beløpsgrensen i 1983 eller i 1970. Å knytte beløpsgrensen til grunnbeløpet i folketrygden (G), vil være en praktisk løsning da beløpet dermed ville bli automatisk oppjustert hvert år⁸⁶. Per 1. mai 2008 er grunnbeløpet 70 256 kroner og tilnærmet lik nåværende grensebeløp for biinntekter oppjustert med konsumprisindeksen for tidsrommet 1983–2008. Dersom en oppjusterer grenseverdien for biinntekt i 1970 med konsumprisindeksen, ville en få et beløp som tilsvarer 90 prosent av 2G. En heving til 2G ville derfor heller ikke være noen stor heving målt i verdifaste kroner.

I 1970 var grensen for å bli registrert i merverdiavgiftsmanntallet 6 000 kroner. Grenseverdien for hvilke andre inntekter som kunne inngå i jord-

⁸² Søknaden kan avslås dersom den næringsdrivende ikke har overholdt sin oppgave- eller betalingsplikt eller i vesentlig grad har overtrådt andre bestemmelser i merverdiavgiftsloven.

⁸³ Er omsetningen utenfor primærnæringen mindre enn 30 000 kroner, inngår omsetningen i årsoppgaven for primærnæringene.

⁸⁴ Opprinnelig beløp da merverdiavgiftsloven ble innført i 1970.

⁸⁵ 30 000 kroner 1. januar 2008 tilsvarer 69 000 kroner 1. juli 2008. 18 000 kroner 1. januar 1970 tilsvarer 127 000 kroner 1. juli 2008.

⁸⁶ I Sverige brukes prisbasbeløpet i flere tilfeller til årlige beløpsjusteringer i skatte- og avgiftssammenheng.

bruksinntekten, var, som tidligere skrevet, samtidig 18 000 kroner eller tre ganger så høy. Registreringsgrensen er i dag 50 000 kroner og skulle en ha samme forhold mellom de to grensebeløpene i dag som i 1970, skulle grensebeløpet for andre inntekter vært 150 000 kroner.

Norges Bondelag foreslår at beløpsgrensen settes til 3G. Skattedirektoratet mener også i brev til Finansdepartementet av 7. april 2008 at det er viktig å heve beløpsgrensen, men oppgir ikke noe konkret grensebeløp. Skattedirektoratet påpeker at en eventuell økning bør samtidig gjennomføres i § 8–1–11 i forskrift til skatteloven, se nedenfor.

I store deler av det jordbruk som drives i dag, ville en oppjustering til 1G være for lav til å få noen særlig forenklingsevne. I de tilfeller hvor to eller flere bønder går inn i samdrift og etablerer et driftsselskap, må det føres eget avgiftsregnskap for driftsselskapet og et eller to avgiftsregnskap for hver av de deltakerne som fortsatt driver eget jord- eller skogbruk. Deltakerne leier ofte ut jord, bygninger og driftsmidler til driftsselskapet og for utleiedelen må det føres separat avgiftsregnskap med årsterminoppgave dersom den avgiftspliktige delen av denne omsetningen overstiger grensebeløpet på 30 000 kroner i året. Denne oppgaven kommer i tillegg til årsoppgaven for egen jord- og skogbruksvirksomhet. En oppjustering av grensebeløpet til 1G vil ofte være for liten til å slippe å levere årsterminoppgaven. Ved et vesentlig større grensebeløp kunne årsterminoppgaven sløyfes slik at hver enkelt deltaker da bare behøvde å levere en årsoppgave (omsetningsoppgave for primærnæringene). I tillegg måtte driftsselskapet som eget avgiftssubjekt, levere årsoppgave. Ut fra dette synes Norges Bondelags forslag om å knytte beløpsgrensen til 3G å være fornuftig.

En eventuell heving av grensebeløpet for andre inntekter i merverdiavgiftsforskrift nr. 38, bør også føre til samme heving av grensen for biinntekter i § 8–1–12 i forskriften til utfylling og gjennomføring av skatteloven. Det ville være uheldig om det opereres med to ulike beløp for biinntekter i skatteloven og i merverdiavgiftsloven.

Det kan stilles spørsmålstegn ved hvor hensiktsmessig det er å fortsette å ha to regelverk for årlig avgiftstermin. I og med at en nå har en generell ordning med årstermin for foretak med en årlig avgiftspliktig omsetningen under 1 million kroner, burde denne ordningen også kunne omfatte primærnæringene. Sammenlignet med flere andre land, synes en grenseverdi for årstermin på 1 million kroner (ca. 250 000 euro) å være lav. Grensebeløpet burde heves samtidig som ordningen også burde omfatte omsetning i primærnæringene. Avhengig av hvor høyt en ville sette den nye grensen, ville noen primærnæringsprodusenter måtte levere terminoppgave hver annen måned i stedet for en gang i året.

En likestilling av landbruket med andre næringer når det gjelder merverdiavgiftsoppgaven, må også få følge for beregning av jordbruksfradraget og trygdeavgiften. Dette er omtalt i neste delkapittel.

17.1.5 Kobling mellom merverdiavgift, skatt og jordbruksfradrag

Forskrift (Nr. 38) om levering av årsoppgave og om avgiftsfrie uttak i jordbruk med bi-næringer og skogbruk ble fram til og med 2003 også brukt som grunnlag for å fastsette hvilke virksomhetsområder som skulle legges til grunn for beregning av jordbruksfradrag. Med virkning fra og med inntektsåret 2004 er denne koblingen av forskrift nr. 38 og beregning av jordbruksfradrag opphevet i og med at det ble innført nytt kapittel 8–1 del B i Finansdepartementets forskrift til skatteloven⁸⁷. Kapittel 8–1 del B definerer hva som forstås med jord- og hagebruk og biinntekter til jord- og skogbruk. Grensen for hva som kan regnes som biinntekter, er også i forskriften til skatteloven satt til 30 000 kroner.

Det er nå følgelig ikke lenger noen direkte kobling mellom merverdiavgiftsretten og skatteretten på dette området. Det er dermed fullt mulig å ha ulike grensebeløp med henblikk på merverdiavgift og skatt vedrørende andre inntekter som skal inngå som del av jordbruksinntekten. Det vil imidlertid være u hensiktsmessig med ulike grensebeløp i skatteretten og merverdiavgiftsretten. Dersom grensebeløpet i merverdiavgiftsretten heves til for eksempel 3G bør det også foretas tilsvarende heving i skatteretten.

En utvidelse av grensebeløpet i skatteretten fra 30 000 kroner til for eksempel 3G vil få virkning for jordbruksfradraget for de bønder som har annen næringsinntekt og hvor jordbruksinntekten ikke er stor nok til å oppnå fullt jordbruksfradrag. Det må foretas anslag for hvor stort totalbeløp dette vil utgjøre for jordbruksfradraget slik at satsene kan justeres dersom en ønsker at skatteutgiften for jordbruksfradraget skal forbli uendret.

Dersom en skulle gå til det skritt å fjerne den spesielle omsetningsoppgaven for jord- og skogbruk, vil det være nærliggende også å oppheve §§ 8–1–10 til 8–1–13 i forskriften til skatteloven. Grunnlaget for jordbruksfradraget måtte da fastsettes på annen måte. En måte å gjøre dette på, ville være å bruke bruttoinntekten ved salg av jordbruksprodukter som grunnlag for en prosentvis fastsetting av jordbruksfradraget. Dette grunnlaget kunne fastsettes, slik som det gjøres i dag, på tilleggsskjemaet for jordbruk m.m. (RF1177) til næringsoppgaven.

Dersom samlet jordbruksfradrag skulle holdes konstant på dagens nivå, ville en slik omlegging av beregningsgrunnlaget føre til høyere jordbruksfradrag for bønder som har stor jordbruksproduksjon og lavere jordbruksfradrag for bønder som henter inn en relativt stor del av næringsinntekten utenom selve jordbruksproduksjonen. En slik stor prinsippendring vil kreve et meget grundig utredningsarbeid.

17.1.6 Kobling mellom merverdiavgift og trygdeavgift

Forskrift nr. 38 har heller ikke lenger noen betydning for hvilken trygdesats som skal benyttes for inntekter den næringsdrivende måtte ha i tillegg til jordbruksinntekten. Hva som omfattes av næringsinntekt i jordbruket er nå også i

⁸⁷ Kapittel 8-1 del B i forskriften ligger ved rapporten som vedlegg 2.

trygdesammenheng knyttet til Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 8–11. Biinntekter som inngår i jordbruksinntekten er derfor fortsatt 30 000 kroner. Trygdeavgiften er 7,8 prosent (mellomsats) for næringsdrivende i jord- og skogbruk mot 11,0 prosent (høy sats) for andre næringsdrivende.

Differensen mellom høy sats og mellomsats skal dekkes av tilskudd knyttet til næringsavtalene i landbruket. Dersom grenseverdien for bierverv heves, vil også det beløpet som skal dekkes av næringsavtalene i landbruket måtte heves.

En forenkling av regelverket ville være å ilegge næringsdrivende i primærnæringene høy avgift slik som andre næringsdrivende. For at næringsdrivende i primærnæringene samlet ikke skulle komme dårligere ut enn i dag, måtte andre tilskuddsordninger økes tilsvarende. Det ville ikke være mulig å foreta en slik endring uten at noen bønder ville komme dårligere ut og andre bedre ut i forhold til dagens situasjon.

17.1.7 Spesielle forhold for landbruket

Merverdiavgiftsloven § 14 fastsetter at det vanligvis skal svares merverdiavgift ved uttak av varer og tjenester til eget bruk. Jord- og skogbruk er her i en særstilling. Etter merverdiavgiftsloven § 14 fjerde ledd skal det ikke betales avgift av uttak av egne produkter fra jordbruk med binæringer, skogbruk og fiske til bruk privat eller til formål innenfor rammen av disse næringene. Dersom det dannes et driftsselskap slik som f.eks. ved samdrift i melkeproduksjonen, kan ikke deltakerne ta ut jordbruksprodukter til eget bruk avgiftsfritt. Regelverket bør her endres slik at det avgiftsfrie uttaket også må omfatte uttak fra eget driftsselskap.

Foreninger og lag (samvirkeforetak) kan beregne og utbetale merverdiavgift også til uregistrerte leverandører ved leveranse av produkter fra fiske, skogbruk, jordbruk, hagebruk, gartneri og reindrift. Leverandører som ikke er registrerte i avgiftsmanntallet, skal behandle utbetalt merverdiavgift som en del av salgssummen. Denne ordningen gjelder også i visse tilfeller håndverks- og husflidsprodukter som er laget i hjemmet. Dersom den avgift som mottas som en del av salgssinntekten er større enn den utgående avgift som leverandøren hadde krav på dersom vedkommende hadde vært avgiftspliktig, medfører denne ordningen en ekstra inntekt for små produsenter.

Isolert salg og kjøp av melkekvoter skal avgiftsberegnes. Ved isolert kjøp både fra Statens landbruksforvaltning (SLF) og fra andre aktører, skal det svares inngående avgift. Ved isolert salg til SLF eller andre aktører skal det tilsvarende beregnes utgående avgift.

Ved salg eller kjøp av melkekvoter i forbindelse med salg/kjøp av landbruks-eiendom skal det ikke beregnes eller svares avgift da slikt salg/kjøp betraktes som en del av salgstransaksjonen vedrørende fast eiendom. Omsetning av fast eiendom er generelt fritatt for merverdiavgift.

Fra og med 1. juli 2001 ble det innført en redusert merverdiavgiftssats for næringsmidler. Den reduserte satsen var 13 prosent i 2006 og er nå 14 prosent.

Næringsmidler er definert som mat- eller drikkevarer som er bestemt til å konsumeres av mennesker. For at en vare skal være bestemt til å konsumeres av mennesker, må den ha en kvalitet som gjør den egnet til slikt konsum. I dette ligger at varen må være godkjent eller ha passert en stikkprøvekontroll dersom slike ordninger er etablert for varen. Det er også krav om at varen faktisk må være omsatt til menneskelig konsum.

Legemidler, tobakksvarer, alkoholholdige drikkevarer eller vann fra vannverk regnes ikke som næringsmidler, og disse varene kan følgelig ikke omsettes til redusert sats. Alkoholholdige drikkevarer skal derfor omsettes med full merverdiavgift, men innsatsvarene til sprit- eller ølproduksjonen (for eksempel poteter eller malt) skal omsettes til redusert sats. Det er først når den alkoholholdige varen skal omsettes, at det skal benyttes full sats.

Det kan ikke benyttes redusert sats ved omsetning av næringsmidler dersom de omsettes som dyrefôr.

Korn er ikke å anse som næringsmiddel før det er endelig avklart at kornet skal benyttes til menneskeføde. Uansett hvordan kornet blir klassifisert ved salg fra bonden til oppkjøper, skal kornsalget alltid avregnes med 25 prosent merverdiavgift i førstehåndsomsetningen. *Frukt, bær, grønnsaker og poteter* skal vanligvis omsettes med redusert sats i alle ledd fra og med produsentleddet. Det er da en forutsetning at disse varene ikke spesifikt er kjøpt til dyrefôr.

Slakte dyr kan ikke betraktes som næringsmidler, men *levende fisk og skalldyr* som vanligvis selges levende til menneskemat, skal omsettes til redusert sats. Annen levende fisk solgt til akvarier skal omsettes med full avgift, det samme gjelder også fiskeyngel til fiskeoppdrettsanlegg eller til utsetting.

Kvalitetskontrollen ved omsetning av *melk* er meget streng. Melk er vanligvis ikke å betrakte som næringsmiddel før den er pasteurisert. Melk fra gården skal derfor avregnes med 25 prosent avgift så fremt den ikke blir omsatt i småsalg direkte til forbruker. I slike tilfeller skal omsetningen foregå med redusert sats.

Det er ikke etablert noen godkjenningsordning i regi av næringsmiddelkontrollen for omsetning av *egg*, - eggene blir bare kvalitetskontrollert av oppkjøper. Egg som oppkjøper kjøper fra produsent, skal derfor avregnes med 14 prosent merverdiavgift dersom eggene skal videreselges til menneskelig konsum. Egg kjøpt til kyllingproduksjon skal naturlig nok omsettes med 25 prosent avgift.

Vann omsatt i detaljsalgsemballasje (for eksempel flasker og dispenserdunker) skal omsettes med redusert sats, mens vann levert fra vannverk direkte i springen, skal ha 25 prosent avgift. Grunnen til det er at vann fra springen blir brukt til en hel rekke andre formål i tillegg til å inntas av mennesker.

Ved omsetning av næringsmidler som ledd i omsetning av serveringstjenester, skal det benyttes ordinær merverdiavgiftssats på 25 prosent.

17.2 Merverdiavgift i EU

17.2.1 Generelt

Omsetning av varer og tjenester har vært, og er et av de viktigste beskatnings-elementene i de fleste land. I et tysk lovforslag fra 1919 (*Verdelte umsatzsteuer*) ble det utarbeidet en skisse for hvordan en gjennom flere ledd skulle beskatte merverdien ved omsetning av varer i stedet for å knytte beskatningen bare til siste leddet. Selv om det tyske lovforslaget av 1919 beskrev et system for merverdiavgift⁸⁸, ble merverdiavgift som beskatningsform først tatt i bruk i 1953 da Frankrike innførte merverdiavgiftssystemet (*Tax sur la Valeur Ajoutée* «*TVÅ*»).

Ved opprettelsen av De europeiske fellesskap i 1957, ble harmoniseringen av skatter og avgifter satt opp som et av målene med samarbeidet. Dette ble nedfelt i Romatraktaten av 1957. Det har imidlertid vist seg i ettertid at det er vanskelig å få til en slik harmonisering. Per i dag er EU kommet lengst i harmoniseringen på områdene merverdiavgift og beskatning av selskaper på tvers av landegrensene. I 1967 vedtok Ministerrådet de to første direktivene som omhandler merverdiavgiften. Alle medlemslandene ble pålagt å bruke merverdiavgiftssystemet i stedet for de ulike formene for omsetningsavgift som enkelte av landene brukte. I 1977 ble det sjette merverdiavgiftsdirektivet (rådsdirektiv 77/388/EØF) vedtatt (EU 1977). Direktivet har i ettertid blitt endret og utvidet flere ganger, og med virkning fra 1. januar 2007⁸⁹ ble sjette og første merverdiavgiftsdirektiv (rådsdirektiv 67/227/EØF) erstattet med et nytt hoveddirektiv; – Rådsdirektiv 2006/112/EF om det felles merverdiavgiftssystem (EU 1967 og EU 2006). Det nye direktivet er først og fremst en teknisk revisjon av de gamle direktivene, men det gir en mer oversiktlig og helhetlig oversikt over EUs merverdiavgiftsregelverk enn de tidligere direktivene. Selv om de fleste artikler i det nye avgiftsdirektivet har samme innhold som i sjette merverdiavgiftsdirektiv, er oppdelingen og nummereringen helt endret i det nye avgiftsdirektivet.

Harmonisering av merverdiavgiftssystemet i EU er viktig for å unngå intern konkurransevridning og er en forutsetning for at det indre marked skal fungere.

De enkelte medlemsland har fortsatt visse valgmuligheter på enkelte områder innenfor merverdiavgiftssystemet i EU. Hensikten med merverdiavgiftsdirektivet er å sette opp krav og rammer som de enkelte medlemsland må holde seg innenfor i sitt nasjonale lovverk. Selv etter innføring av det siste hoveddirektivet i 2007, er det fortsatt mange overgangsordninger i regelverket. De enkelte overgangsordninger skulle egentlig bare gjelde fram til en fikk vedtatt et mer permanent merverdiavgiftsregelverk. I og med at alle endringer i merverdiavgiftsregelverket krever enstemmighet blant medlemslandene, har det så langt ikke vært mulig å få til et endelig felles merverdiavgiftsregelverk uten overgangsordninger.

⁸⁸ Det er mest vanlig både internasjonalt og innenfor EU å bruke benevnelsen *skatt* i stedet for *avgift* på merverdiavgiften. Merverdiavgiften er en skatt som betales av forbrukerne, og inngår i OECDs klassifiseringssystem for skatter i gruppen 5000 *Taxes on goods and services*.

⁸⁹ Det nye direktivet ble vedtatt 28. november 2006.

Merverdiavgiftsdirektivet (rådsdirektiv 2006/112/EØF) er inndelt i 15 deler samt tolv vedlegg. I denne rapporten vil det særlig bli fokusert på de spesielle særordningene som gjelder for små virksomheter (avsnitt XII Særordninger, kapittel 1, avdeling 1–3, artikkel 281–294 og standardsatsordningen for landbruket (avsnitt XII Særordninger, kapittel 2 artikkel 295–305).

Norge er gjennom EØS-avtalen ikke bundet til å følge bestemmelsene i EUs merverdiavgiftsdirektiv i og med at nasjonale skatte- og avgiftsbestemmelser faller utenfor EØS-avtalens direkte virkeområde. Som ellers i EØS-avtalen kan vi likevel ikke ha et regelverk som bryter med de fire friheter. Særlig ved handel over landegrensene er det også praktisk at det norske regelverket ikke er for forskjellig fra regelverket i EU. Dette var også en del av bakgrunnen for den norske merverdiavgiftsreformen i 2001.

17.2.2 Fritak fra merverdiavgift

Regler for fritak for merverdiavgift for de aller minste virksomhetene finner en i artiklene 282–292. Medlemsstater som benyttet seg av artikkel 14 i Rådets andre direktiv 67/228/EØF av 11. april 1967 til å innføre avgiftsfritak eller gradvis nedsetting av merverdiavgiften for mindre virksomheter, kan fortsette denne praksisen så fremt den ikke er i strid med avgiftssystemet.

Medlemsstater som per 17. mai 1977 anvendte avgiftsfritak for avgiftspliktige personer med årlig omsetning som var lavere enn den som tilsvarte 5 000 europeiske størrelsesenheter (ECU), kan forhøye fritaksgrensen til 5 000 euro (ca. 40 000 kroner). Fritaksgrensebeløpet på 5000 euro kan oppjusteres av den enkelte medlemsstat slik at beløpet opprettholder sin faktiske verdi. Ved å bruke den norske konsumprisindeksen tilsvarende 5000 euro i 1977 18 700 euro i 2007. Omregnet i norske kroner vil dette bli ca. 150 000 kroner slik at den norske fritaksgrensen på 50 000 kroner ligger godt under fritaksgrensen i EU.

For medlemsstater som er tilkommet etter 1. januar 1978, er det ført opp ulike grensebeløp for avgiftsfritaket avhengig av hvilket år den enkelte stat ble medlem i EU. Disse grensebeløpene skal også oppfattes som verdifaste slik at de kan oppjusteres med det enkelte lands prisindeks.

Avgiftspliktige personer som er fritatt for avgift på grunn av størrelsen på omsetningen, kan i stedet velge å være med i den ordinære merverdiavgiftsordningen eller i særordningen for små foretak.

Avgiftspliktige personer som benytter seg av fritaksmuligheten for små virksomheter, får ikke tilbakebetalt utgående avgift på innkjøpte varer eller tjenester. De kan heller ikke føre opp inngående avgift ved fakturering av salg av varer eller tjenester.

17.2.3 Særordninger

Avsnitt XII (XII Special schemes) omhandler flere særordninger for ulike virksomheter. I dette notatet omhandles bare de særordningene som har betydning for landbruket.

17.2.4 Forenklet system for små foretak

Etter artikkel 281 kan hver medlemsstat innføre et forenklet system for avgiftsbehandlingen for mindre foretak. Å ta i bruk standardsatser er en måte å forenkle avgiftsbehandlingen på. Det forutsettes at bruken av standardsatser ikke skal medføre avgiftslettelse. I avsnitt 17.3.2 i denne rapporten er det beskrevet hvordan det forenklete systemet blir praktisert i Storbritannia.

17.2.5 Forenklet system for landbruket

Avsnitt XII Særordninger, kapittel 2 artikkel 295–305 i direktiv 2006/112/EC omhandler standardsatsordningen (flat-rate) for landbrukere. I artikkel 295 er det foretatt en rekke presisjoner og definisjoner:

- Landbruker (farmer): avgiftspliktig person som utøver virksomhet som ledd i en landbruks-, skogbruks- eller fiskeribedrift⁹⁰
- Landbruks-, skogbruks- eller fiskeribedrifter: bedrifter som av den enkelte medlemsstat anses som sådanne innenfor rammene av den produksjonsvirksomhet som er oppført i tabell 17.1⁹¹
- Standardsatslandbruker (flat-rate farmer): Landbruker som anvender standardsatsordningen
- Landbruksprodukter: de varer som produseres av landbruks-, skogbruks- eller fiskeribedrifter
- Tjenester på landbruksområdet: Tjenester som blir levert av en landbruker ved hjelp av arbeidskraft eller normale produksjonsmidler for en landbruks-, skogbruks- eller fiskeribedrift og som normalt inngår som ledd i landbruksproduksjonen
- Momsbelastning i tidligere ledd: Den samlede momsbelastning som er blitt pålagt varer og tjenester innkjøpt av samtlige landbruks-, skogbruks- og fiskeribedrifter under standardsatsordningen i hver medlemsstat dersom denne avgiften ville vært fradragsberettiget for en landbruker som er underlagt den alminnelige momsordningen
- Standardsatser for tjenester: De prosentsatser som medlemsstatene fastsetter i henhold til artikkel 297, 298 og 299, og som de anvender i de i artikkel 300 omhandlede tilfelle for å gi standardsatslandbrukerne mulighet for å oppnå standardgodtgjørelsen for momsbelastningen i tidligere ledd
- Standardgodtgjørelse: det beløp som fremkommer ved anvendelsen av standardsatsen for godtgjørelse på standardsatslandbrukerens omsetning i de i artikkel 300 nevnte tilfeller.

Den bearbeidingsvirksomhet som en landbruker foretar når det gjelder de produkter som hovedsakelig tilhører vedkommendes landbruksproduksjon og som er framstilt ved bruk av de driftsmidler som normalt anvendes i landbruks-,

⁹⁰ Med fiskeri menes her damfiske og innlandsfiske. Ordinært saltvannsfiske inngår ikke.

⁹¹ Bilag VII til artikkel 295 i direktiv 2006/112/EC.

skogbruks- og fiskeribedrifter, sidestilles med de landbruksvirksomheter som er oppstilt i tabell 17.2⁹².

Tabell 17.1 Former for virksomhet innenfor landbruksproduksjon som er omhandlet i artikkel 295

Hovedgruppe	Undergruppe
Jordbruk	<ul style="list-style-type: none"> a) Allminneligt landbruk, herunder vinavl b) Fruktavl (herunder olivendyrking) og gartneri med grønnsaker, blomster og prydplanter, også i drivhus c) Produksjon av sjampinjong og krydder, frøavl og produksjon av stiklinger d) Drift av planteskoler
Oppdrett i forbindelse med jordbruk	<ul style="list-style-type: none"> a) Dyreoppdrett b) Fjørfeavl c) Kaninavl d) Biavl e) Silkeormoppdrett f) Snileavl
Skogbruk	Ingen oppdeling i undergrupper
Fiskeri	<ul style="list-style-type: none"> a) Ferskvannsfiske b) Dambruk c) Muslingsavl, østersavl og avl av andre bløt- og krepsdyr d) Oppdrett av frosker

Kilde: Bilag VII til Council Directive 2006/112/EC

Den enkelte medlemsstat kan utelukke visse kategorier av landbrukere fra særordningen for landbruket. Den enkelte landbruker står fritt i å benytte seg av den alminnelige merverdiavgiftsordningen eller særordningen for små virksomheter i stedet for landbruksordningen.

Den enkelte medlemsstat fastsetter selv standardsatsene for godtgjørelse. Standardsatsene kan være forskjellige for skogbruk, for forskjellige undergrupper innenfor jordbruk og for fiskeri. Den enkelte medlemsstat må gi Kommisjonen melding om standardsatsene før de kan tas i bruk (artikkel 297)⁹³. Standardsatsene for godtgjørelse skal fastsettes på grunnlag av makroøkonomiske opplysninger som kun vedrører standardsatslandbrukere for de siste tre årene. Satsene kan avrundes til nærmeste lavere eller høyere halve prosent, og den enkelte medlemsstat kan også sette satsene til 0 (artikkel 298).

⁹² Bilag VIII til artikkel 295 i direktiv 2006/112/EC.

⁹³ Standardsatsen kan endres flere ganger. I perioden 1972-2003 har f.eks. Irland hatt 17 satser fra 1 % i 1972 til 4,3 % i 2003).

Standardsatsene for godtgjørelse må ikke føre til at standardsatslandbrukerne *som helhet* får større tilbakebetaling enn momsbelastningen i tidligere ledd (artikkel 299).

Standardsatsene for godtgjørelse benyttes på prisen uten merverdiavgift for landbruksprodukter og tjenester innenfor landbruksområdet som standardsatslandbrukere har levert til merverdiavgiftsregistrerte fysiske eller juridiske personer, men ikke ved salg eller leveranse til andre standardsatsbønder eller personer som ikke er avgiftspliktige (artikkel 300). Landbrukere som benytter seg av standardgodtgjørelsen har ikke fradragsrett for utgående avgift vedrørende kjøp av varer og tjenester som omfattes av standardsatsordningen (artikkel 302).

Den enkelte medlemsstat kan velge om standardgodtgjørelsen skal betales av kunden eller av det offentlige (artikkel 301). I denne rapporten er regelverket i Storbritannia og Frankrike brukt som eksempler på ulike måter å praktisere standardsatsordningen for landbruket på. I Storbritannia (avsnitt 7.3.2) betaler avgiftspliktige kunder godtgjørelsen mens det i Frankrike (avsnitt 7.3.3) er staten som betaler godtgjøringen.

Tabell 17.2 Veiledende liste over tjenester på landbruksområdet som er omhandlet i artikkel 295

-
- 1) Markarbeide, høsting, tresking, pressing, oppsamling og innkjøsel, herunder tilsåing og tilplanting
 - 2) Emballering og behandling slik om tørring, rensing, knusing, desinfisering og ensilering av landbruksprodukter
 - 3) Oppmagasinering av landbruksprodukter
 - 4) Pass, oppdrett og føring av dyr
 - 5) Utleie til landbruksmessige formål av de hjelpemidler som normalt anvendes i landbruks-, skogbruks- og fiskeribedrifter
 - 6) Teknisk assistanse
 - 7) Destruksjon av skadelige planter og dyr, samt sprøyting av planter og jord
 - 8) Drift av overrislings- og dreneringsanlegg
 - 9) Beskjæring av trær, skoghugst og andre tjenester innenfor skogbruk
-

Kilde: Bilag VII til Council Directive 2006/112/EC

17.2.6 Avgiftssatser

Det sjette direktivet inneholdt opprinnelig ingen regler angående harmonisering av avgiftssatsene. I ettertid (24. juni 1991) ble EU-landene enige om at minimumssatsen for merverdiavgiften skal være 15 prosent i alle EU-land fra og med 1. januar 1993. Det ble ikke fastsatt noen øvre grense, men det har i ettertid flere ganger blitt antydnet at en slik grense må innføres på grunn av avgifts-harmonisering i det indre markedet. I direktiv 2006/112/EC ble normalsatsen på 15 prosent beholdt med varighet fram til 31. desember 2010 (artikkel 96).

I tillegg til den generelle satsen kan hvert land ha inntil to reduserte satser på minimum 5 prosent på visse grupper av varer og tjenester⁹⁴; – blant annet mat, vann og persontransport. I tillegg hjemler artikkel 102 anledning til å benytte redusert sats ved levering av naturgass, elektrisitet og fjernvarme, men med forbehold at dette ikke innebærer noen risiko for konkurransevridning. Dersom en av medlemsstatene ønsker å benytte seg av denne anledningen, må Kommisjonen først underrettes slik at Kommisjonen kan avgjøre om det er noen slik risiko. Dersom Kommisjonen ikke har truffet noen avgjørelse i løpet av tre måneder etter underretningen, blir dette tolket som om det ikke er noen fare for konkurransevridning.

Helsetjenester, undervisning, forsikring, banktjenester, advokattjenester, bøker og en del andre varer og tjenester, er ofte holdt utenfor avgiftsområdet, men reglene varierer fra land til land.

17.2.7 Statistikk

De nordiske landene har de høyeste satsene for merverdiavgift⁹⁵ av alle OECD-landene. Både Norge, Sverige og Danmark har en generell sats på 25 prosent, mens Island har 24,5 prosent og Finland 22 prosent. I den andre enden av skalaen har vi Japan, Singapore og Panama med 5 prosent, Canada med 6 prosent, Sveits med 7,6 prosent og Australia, Malaysia, Egypt og Korea med 10 prosent (KPMG 2007 og OECD 2006).

⁹⁴ Artikkene 98 og 99 samt bilag III) i direktiv 2006/112/EF.

⁹⁵ Noen land (bl.a. USA, Canada, Australia og New Zealand) bruker betegnelsen GST (Goods and services tax) i stedet for merverdiavgift(skatt). GST er slik som MVA en avgift (skatt) på endelig forbruk av varer og tjenester og er bygd opp på samme måte som merverdiavgiftssystemene i Norge og EU. De land som bruker GST er forbundsstater med flere delstater hvor ulike myndighetsnivåer kan ilegge avgift på forbruket.

Tabell 17.3 Merverdiavgift⁹⁶ i utvalgte land 2007

Land	Generell sats	Reduserte satser
Australia	10 %	0 %
Belgia	21 %	12 % og 6 %
Canada	6 %	4,5 %
Danmark	25 %	Ingen
Finland	22 %	17 % og 8 %
Frankrike	19,6 %	5,5 % og 2,1 %
Irland	21 %	13,5 %, 4,8 % og 0 %
Island	24,5 %	7 %
Italia	20 %	10 %, 6 % og 4 %
Nederland	19 %	6 % og 0 %
Norge	25 %	14 % og 8 %
Russland	18 %	10 % og 0 %
Spania	16 %	7 % og 4 %
Storbritannia	17,5 %	5 % og 0 %
Sveits	7,6 %	3,6 % og 2,4 %
Sverige	25 %	12 % og 6 %
Tyskland	19 %	7 %
Østerrike	20 %	12 % og 10 %

Det er en klar tendens i de fleste EU-stater at forbruksskattene har vært stigende siden 2001.

17.3 Merverdiavgiftssystemet i ulike EU-land

17.3.1 Nederland⁹⁷

Den generelle merverdiavgiftssatsen i Nederland er 19 prosent. I tillegg er det en lavere sats på 6 prosent på mat, medisiner, bøker, aviser, blader, passasjertransport, hotellovernatting, billetter til kino, fornøylesparker, sportsarrangement, museer etc. Den lave satsen betales også ved kjøp av diverse tjenester som krever stor manuell arbeidsinnsats. I tillegg brukes den lave satsen på mange av varene og tjenestene som benyttes i landbruket. Her kan nevnes såvarer, kraftfôr og andre fôrmidler, plantevernmidler, handelsgjødsel, husdyr og kjøp av maskintjenester. Kjøp av andre varer slik som for eksempel bygningsartikler, blir fakturert med 19 prosent merverdiavgift.

Slik som mange andre EU-land, benytter også Nederland seg av muligheten til å fritta landbruket fra merverdiavgiftssystemet. Bønder blir automatisk knyttet til avgiftssystemet for landbruk (landbouwregeling), og de blir følgelig ikke registrert i det ordinære avgiftsmanntallet og foretar ikke noe avgiftsoppgjør med avgiftsmyndighetene. Ikke-registrerte bønder kan ikke kreve tilbakebetalt den avgift

⁹⁶ I Australia og Canda: Good and services tax (GST)

⁹⁷ Van der Veen et. al 2007

de har betalt ved kjøp av varer og tjenester og de kan heller ikke kreve inn merverdiavgift ved salg av varer og tjeneste. I stedet blir salget belastet med en egen avgift på 5,1 prosent dersom salget foregår til en avgiftspliktig kjøper. Denne avgiften får bonden beholde som kompensasjon for at han ikke får tilbakebetalt den avgift han har betalt på innsatsfaktorene. Kjøpere som har betalt avgiften på 5,1 prosent, får fratrukket den i sitt ordinære avgiftsoppgjør.

I og med at mange av de varer og tjenester som bøndene kjøper er belagt med den lave merverdiavgiftssatsen på 6 prosent, skal bønder som benytter seg av den spesielle ordningen for landbruket, i prinsippet komme nøytralt ut av avgiftsforholdet.

Dersom den inngående avgiften som bonden ikke får tilbake, overstiger det avgiftsbeløp han får inn ved å benytte satsen på 5,1 prosent, kan han velge å benytte seg av det ordinære merverdiavgiftssystemet i stedet. Det er ikke anledning til å hoppe mellom de to systemene i og med at valgt system må beholdes i minst fem år.

17.3.2 Storbritannia

Storbritannia innførte merverdiavgiftssystemet (*Value Added Tax, VAT*) da landet ble medlem av daværende EF i april 1973. Merverdiavgiftsloven ble endret i 1983 og omfatter England, Skottland, Wales og Nord-Irland. Det er en egen merverdiavgiftslov for Man, mens merverdiavgiftssystemet ikke er innført på Kanaløyene. Grensen for å bli registrert i avgiftsmanntallet er en avgiftspliktig omsetning på £ 67 000⁹⁸ (ca. 670 000 norske kroner) i en 12-månedersperiode. Avgiftsterminen er tre måneder, men det er anledning til å søke om å få terminlengden nedsatt til en måned. Den generelle satsen for merverdiavgiften er 17,5 prosent. I tillegg til at en del varer/tjenester er holdt utenom merverdiavgiftssystemet, er det nullsats (*zero-rate*) for enkelte grupper av varer eller tjenester. I prinsippet er det avgiftsplikt for disse varene og tjenestene, men satsen er satt til null.

Det er nullsats for produkter som skal gå til føde for mennesker eller dyr (unntatt til hunder, katter og andre kjæledyr). For nytelsesmidler slik som sjokolade, alkoholholdige varer og tobakk skal standardsatsen på 17,5 prosent brukes.

Det er ikke bare selve matvareproduktene det er nullsats på, da nullsatsen også gjelder for en del av innsatsfaktorene i matproduksjonen slik som fôr, avlsdyr, såkorn m.m. På gjødsel er det ordinær sats og det er det også på medisin til dyr og veterinærtjenester. Det er også ordinær sats på salg av melkekvoter.

Systemet er forsøkt gjort så enkelt som mulig; - for eksempel er det nullsats på alt fôr til hester selv om det er ordinær sats på hester som brukes utenfor landbruket. I Skottland går store deler av kornavlingene til whiskyproduksjon, men likevel er det nullsats også ved salg av korn til destillasjonsbedriftene. Ull er belagt med ordinær sats, men dersom sauen selges med ulla på, er det nullsats også på ulla.

⁹⁸ Hevet fra £ 64 000 1. april 2008

Salg av næringsvirksomhet er unntatt for merverdiavgift. Fritaket inkluderer også maskiner etc. som selges sammen med næringen. Ved salg av maskiner ellers skal det benyttes ordinær sats for merverdiavgiften. Disse generelle reglene gjelder også for landbruket.

17.3.3 Standardsatser for små foretak i Storbritannia⁹⁹

Etter bestemte regler kan små foretak i UK bruke et forenklet system for merverdiavgiftsberegningen. Ordningen er innført for å lette avgiftsarbeidet i de mindre foretakene. I det forenklete systemet betales inngående avgift på ordinær måte på innkjøpte varer og tjenester og det faktureres ordinær utgående avgift ved salg av varer og tjenester. I stedet for å foreta en direkte beregning av oppgjøret med avgiftsmyndighetene, betaler virksomhetene inn en fastsatt prosentandel av den avgiftspliktige omsetningen. Ordningen egner seg ikke for virksomheter som etter det ordinære avgiftssystemet vanligvis ville få tilbakebetalt merverdiavgift fra avgiftsmyndighetene (inngående avgift er større enn utgående).

Med små foretak menes i denne sammenheng foretak som har en årlig avgiftspliktig omsetning eksklusivt merverdiavgift som ikke overstiger £ 150 000 (ca. 1 500 000 kroner). Grensebeløpet forholder seg til forventet avgiftspliktig omsetning neste år. Ordningen kan ikke brukes for foretak som forventes å ville ha en samlet årlig omsetning (både avgiftspliktig og avgiftsfri) som overstiger £ 87 500 (ca. 1 875 000 kroner) neste år selv om den avgiftspliktige omsetning forventes å bli lavere enn £ 150 000.

Det brukes ulik avgiftssats for ulike sektorer. Oppstillingen nedenfor viser avgiftssatsen for et utvalg av sektorer (1. april 2004) og er ikke uttømmende:

• Regnskapsføring	13,0 %
• Reklamevirksomhet	9,5 %
• Landbruksservice	7,5 %
• Dyretransport	10,5 %
• Eiendomsomsetning	11,5 %
• Jordbruksvirksomhet	6,0 %
• Skogbruk og fiske	9,0 %
• Matvarebearbeiding	7,5 %
• Bilverksted, landbruksverksted	7,5 %
• Engrossalg av landbruksprodukter	6,0 %
• Engrossalg av matvarer	5,5 %

Dersom det er omsetning innenfor to eller flere sektorer, må en bruke satsen for den sektoren som har den største omsetningen. Det skal i slike tilfeller ikke brukes ulik sats for de enkelte sektorer.

⁹⁹ HM Revenue & Customs 2007

17.3.4 Standardsatsordningen for landbrukere i Storbritannia¹⁰⁰

Ved innføring av det indre marked bestemte den britiske regjering at også britiske landbrukere skulle ha muligheter for å velge å bruke standardsatsordningen for landbrukere (Agricultural Flat rate scheme) i stedet for den ordinære merverdiavgiftsordningen. Et viktig moment for å ta i bruk standardsatsordningen var å lette det administrative arbeidet til bøndene.

Standardsatsordningen for landbrukere ble tatt i bruk i Storbritannia 1. januar 1993 og ordningen ble gjort åpen for alle landbrukere selv om de allerede var registrert for merverdiavgift.

Standardsatsordningen er et alternativ til ordinær registrering for bønder og andre som er involvert i landbruksproduksjon. Begrepet bønder (farmer) brukes her slik som det er brukt i EU-regelverket; dvs. felles for jordbrukere, skogbrukere, gartnere og de som driver ulike former for innlandsfiske og dambruk. De som deltar i standardsatsordningen, kan ikke kreve tilbake betalt inngående avgift ved kjøp av varer og tjenester. I stedet kan de innkreve en spesiell avgift ved salg av varer og tjenester «flat-rate addition» (FRA) som kommer i stedet for ordinær merverdiavgift. Det foreligger ingen plikt til å kreve inn slik avgift (FRA), men dersom det blir gjort, skal avgiften beholdes av bonden. Avgiftsmyndighetene fastsetter hvor stor FRA skal være og for øyeblikket (2008) er den fastsatt til 4 prosent.

FRA kan kun faktureres ved salg til mva-registrerte kunder. Det skal ikke faktureres FRA ved salg til personer som ikke er mva-registrert eller til andre standardsatsbønder. Grunnen til dette er at disse personene ikke kan kreve denne FRA tilbakebetalt i form av avgiftsoppgjør med avgiftsmyndighetene slik som mva-registrerte kunder kan. Mva-registrerte kunder fører betalt FRA i sitt avgiftsregnskap på same måte som om det hadde vært ordinær inngående merverdiavgift.

Bønder som benytter seg av den spesielle standardsatsordningen for landbruket, må oppbevare alle bilag etc. som er nødvendige for etterkontroll av FRA i seks år. Det er ikke lagt opp til noen fast rutinekontroll av bønder som benytter seg av den spesielle landbruksordningen.

For å delta i den spesielle landbruksordningen, må deltakeren tilfredsstillе alle følgende krav:

- Selge landbruksvarer eller landbruksvarer og tjenester; – salg av tjenester alene er ikke nok for å kunne komme inn under ordningen
- Personer som er registrert ordinært eller etter ordningen for små foretak, må gå ut av disse ordningene
- Estimert FRA for første år må ikke være mer enn £ 3 000 (ca. 30 000 kroner) over den utgående avgift bonden kunne krevd tilbake dersom han hadde vært registrert i det ordinære mva-systemet

¹⁰⁰ HM Revenue & Customs 2002

- Vedkommende må ikke ha blitt i lagt sivil straff i henhold til mva-lovgivningen.

Mange landbruksprodukter som omfattes av standardsatsordningen ville i den ordinære mva-ordningen være belagt med nullsats. I standardsatsordningen for landbruket vil også salg av slike produkter bli ilagt FRA på fire prosent dersom salget skjer til avgiftspliktige kunder. En slik pålegging av avgift er mulig fordi FRA ikke regnes som merverdiavgift. Dersom standardsatslandbrukeren også er involvert i annen forretningsvirksomhet, kan det ikke faktureres med FRA i denne virksomheten.

De landbruksproduksjoner og tjenester som omfattes av FRA-ordningen, er stort sett identiske med de som er nevnt i tilknytning til artikkel 295 i EUs Council Directive 2006/112/EC (se tabellene 17.1 og 17.2).

Landbruksvirksomheter kan under visse forutsetninger få tilbake 70 prosent av den merverdiavgift de har betalt i forbindelse med reparasjoner og vedlikehold av våningshuset (Van der Veen et. al, 2007)

17.3.5 Frankrike

Som det første landet i daværende EF innførte Frankrike merverdiavgiftssystemet allerede i 1953 (*Tax sur la Valeur Ajoutée «TVA»*). Den ordinære satsen er nå 19,6 prosent, men avgiftssatsen for de fleste innsatsfaktorer i landbruket er 5,5 prosent. Denne lave satsen gjelder bl.a. for såkorn, settepoteter, gjødsel, fôrmidler og plantevernmidler. Satsen på 5,5 prosent gjelder også for jordbrukets salgsprodukter bortsett fra vin som avgiftsbelastes med ordinær sats.

I Frankrike kan bønder velge mellom to spesielle avgiftssystemer for landbruksvirksomheten. Dersom gjennomsnittlig inntekt fra landbruksvirksomheten i to påfølgende år er mindre enn 45 700 euro (ca. 365 600 kroner), kan bøndene velge en avgiftsordning som kalles *Remboursement forfaitaire (RFA)*¹⁰¹. I RFA betaler bøndene ordinær merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester, men de må selge egne produkter uten merverdiavgift. Som kompensasjon for utgående avgift mottar de bøndene som benytter seg av RFA-systemet, en fast årlig godtgjørelse fra staten. Denne godtgjørelsen blir beregnet ut fra inntekten for solgte produkter. Satsen er 4 prosent for de fleste animalske produkter, oljeprodukter og korn. For andre produkter er satsen 3,05 prosent (Van der Veen et. al 2007).

Det andre systemet (*Regime simplifié agricole*) er obligatorisk dersom gjennomsnittlig salg er over 45 700 euro (ca. 365 600 kroner). Dette systemet er likt med det ordinære merverdiavgiftssystemet slik at oppgjøret med avgiftsmyndighetene blir et ordinært oppgjør som bygger på differansen mellom inngående og utgående avgift (Van der Veen et. al 2007).

¹⁰¹ Ca. 25 % av bøndene benyttet FRA-systemet I 1998. Pga. utviklingen i landbruket med modernisering og større enheter, er antallet nå antagelig noe lavere (Cahuzac and Marre, 2000).

17.3.6 Tyskland

I Tyskland ble merverdiavgiftssystemet innført i 1968. Den generelle avgiftssatsen har steget fra 11 prosent i 1968 til 19 prosent i 2007. For enkelte produkter, bl.a. de fleste jordbruksvarer, er satsen nå 7 prosent mens den var 5,5 prosent i 1968¹⁰². Denne satsen gjelder også for de driftsmidler som landbruket selv produserer (f.eks. fôrmidler, såkorn, settepoteter, avlsdyr).

Både regnskapspliktige og ikke-regnskapspliktige bønder kan velge om de skal føre vanlig avgiftsregnskap eller benytte seg av «flat rate»-systemet. I «flat-rate»-systemet er avgiftssatsen 9 prosent ved salg av jordbruksprodukter og 5 prosent ved salg av skogsprodukter (Van der Veen et. al 2007). Mer enn 90 prosent av tyske bønder benytter seg av det forenklete systemet (OECD 2005).

Tidligere var de spesielle avgiftssatsene i standardsatsordningen for landbruket satt så høyt at det medførte en subsidiering av landbruket (Andersen et. 1994). I dag medfører ordningen en meget liten grad av subsidiering (OECD 2005).

17.3.7 Sverige

Merverdiavgiften ble innført i Sverige 1. januar 1969. Det var generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av varer, mens omsetning av mange tjenester var holdt utenom avgiftsområdet. Fra 1. januar 1991 ble det innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester som ikke spesifikt ble unntatt fra avgiftsplikten i lovverket. På grunn av Sveriges EU-medlemskap, ble det utarbeidet en ny merverdiavgiftslov som trådte i kraft 1. juli 1994. Den nye merverdiavgiftsloven ble tilpasset EUs sjette merverdiavgiftsdirektiv. Fram til 1. januar 1992 var det kun en sats for merverdiavgift i Sverige, men det ble nå innført en lavere sats (18 prosent) på matvarer, romutleie og persontransport. For øyeblikket (2008) er den generelle avgiftssatsen 25,0 prosent, mens satsen er 12,0 prosent for bl.a. matvarer, romutleie i hotell- og pensjonatvirksomhet og leie av campingplass. Redusert sats for matvarer ble innført 1. januar 1992 med 18,0 prosent. Den reduserte satsen for matvarer ble hevet til 21,0 prosent 1. januar 1993 mens den ble senket til 12,0 prosent fra og med 1. januar 1996.

Den reduserte satsen for matvarer er generell, men den omfatter ikke tobakk, alkohol, sjokoladevarer eller dyrefôr. Leveranse fra primærprodusenten til foredlingsleddet skal avgiftsbehandles med standardsatsen på 25 prosent. Ved salg av matvarer fra foredlingsleddet, blir avgiftssatsen senket til 12 prosent. Satsen for persontransport og diverse inngangsbilletter er 8 prosent.

Det er ingen spesielle avgiftsregler for landbruket. Den svenske bonden må for eksempel betale merverdiavgift ved uttak av egne produkter til eget bruk slik som andre næringsdrivende gjør det.

Det svenske lovverket inneholder ingen nedre grense for når en virksomhet blir pliktig til å innkreve merverdiavgift fra kundene. Generelt gjelder følgende krav for å bli avgiftspliktig:

- Det må omsettes varer eller tjenester

¹⁰² Satsen har stått uendret på 7 prosent siden 1983.

- Varene eller tjenestene må være merverdiavgiftspliktige
- Omsetningen må foretas i en yrkesmessig virksomhet.

Det er en klar kobling mot inntektsskatteloven slik at en virksomhet anses å være yrkesmessig i forhold til merverdiavgiftsloven dersom den regnes som næringsvirksomhet etter inntektsskatteloven. Dersom det foregår omsetning av merverdiavgiftspliktige varer eller tjenester utenom yrkesmessig virksomhet, blir også slik omsetning avgiftspliktig dersom omsetningen overstiger 30 000 svenske kroner.

Næringsdrivende som har avgiftspliktig omsetning under en million svenske kroner i året, skal foreta avregningen på et eget bilag tilknyttet selvangivelsen. Virksomheter som har større årlig merverdiavgiftspliktig omsetning enn 1 million svenske kroner, men mindre enn 40 millioner svenske kroner, skal foreta merverdiavgiftsoppgjør hver tredje måned. De største virksomhetene med årlig merverdiavgiftspliktig omsetning på mer enn 40 millioner kroner, må foreta månedlige avgiftsoppgjør.

I Sverige er det ingen særregler for landbruket når det gjelder periodelengde for merverdiavgiftsoppgjøret.

17.3.8 Danmark

Danmark var det første nordiske landet som innførte merverdiavgiftssystemet (3. juli 1967). I 1978 ble avgiftssystemet endret slik at reglene ble i overensstemmelse med EUs 6. avgiftsdirektiv. Dette innebærer bl.a. at det ble generell avgiftsplikt på tjenester i Danmark slik at bare de tjenester som spesifikt er unntatt i loven, ble avgiftsfrie. Avgiftssatsen er 25 prosent og det benyttes ingen avvikende satser slik at Danmark topper avgiftsnivået i EU.

Utleie, bortforpaktning og administrasjon av fast eiendom er unntatt for avgiftsplikten. Det er likevel anledning for bortforpaktere til å la seg registrere frivillig slik som i Norge. Den frivillige registreringen medfører at bortforpakteren skal oppkreve merverdiavgift på forpaktningsavgiften. Ved avgiftsoppgjøret vil forpakteren få refundert denne avgiften som inngående avgift.

Det skal ikke svares avgift for uttak av poteter og hageprodukter til eget bruk. For uttak av andre jordbruksprodukter til eget bruk, har avgiftsmyndighetene utarbeidet faste beløpsatser for merverdiavgiften.

Det er ikke fradragssats for inngående merverdiavgift vedrørende våningshus (stuehuse) eller boliger for ansatte.

Grensen for registreringsplikt er satt til en avgiftspliktig årsumsetning på 50 000 danske kroner. Næringsdrivende med lavere omsetning kan velge å la seg registrere frivillig.

Fram til 2001 var det to ulike registre for merverdiavgiftspliktige i Danmark: Landbruksregisteret og byregisteret. Avgiftsperioden var seks måneder i landbruksregisteret og 3 måneder i byregisteret. Fra og med 2001 blir alle foretak uansett næring registrert i samme register. Avgiftsperiodens lengde avhenger av omfanget på det avgiftspliktige salget:

- Små virksomheter med avgiftspliktig salg på 1 millioner kroner eller mindre i året, skal avregne merverdiavgiften to ganger i året
- Mellomstore virksomheter med avgiftspliktig salg mellom 1 og 10 millioner kroner, skal avregne merverdiavgiften fire ganger i året
- Store virksomheter med avgiftspliktig salg som overstiger 10 millioner kroner, skal avregne merverdiavgiften hver måned.

17.3.9 Finland¹⁰³

Finland gikk over fra omsetningsavgift til merverdiavgift i juni 1994. Hovedårsaken til overgangen var at Finland var blitt medlem av EU og dermed pliktig til å innføre merverdiavgiftssystemet.

I Finland er den generelle satsen for merverdiavgift 22 prosent. I tillegg er det en lavere sats på 17 prosent som blant annet omfatter matvarer og fôr til dyr. Det er også en avgiftssats på 8 prosent som benyttes bl.a. på persontransport og bøker.

Alle næringsdrivende som omsetter avgiftspliktige varer eller tjenester for mer enn 8 500 euro (ca. 68 000 kroner) i en tolv månedersperiode, skal registreres som avgiftspliktige hos skattemyndighetene. Dersom en næringsdrivende har en årlig omsetning under dette grensebeløpet, kan vedkommende be om å bli frivillig registrert. Ordinært skal det foretas merverdiavgiftsoppgjør hver måned. Personlige næringsdrivende i primærnæringene har samme nedre grensebeløp for registreringsplikt som andre næringsdrivende, men avgiftsperioden er utvidet til å omfatte hele kalenderåret. Dersom næringsdrivende i primærnæringene i stedet ønsker å benytte seg av månedlig oppgjør, har de anledning til det etter å ha meldt fra til skattemyndighetene. Årsterminen gjelder bare for fysiske personer slik at selskaper som driver jord- eller skogbruk må bruke månedsterminer slik som andre næringsdrivende.

Det skal svares avgift på de varer en næringsdrivende tar ut til eget bruk. For personlige næringsdrivende er det et fribeløp på 850 euro (ca. 6 800 kroner) i året slik at det ikke skal svares merverdiavgift for uttatte varer eller tjenester opp til dette beløpet. Fribelet er allment og gjelder ikke spesielt for jord- og skogbruk.

17.3.10 Enkelte andre land i EU

Tsjekia

I Tsjekia ble merverdiavgiftssystemet innført i 1993. Det er ingen spesielle avgiftsregler for landbruk i Tsjekia. Virksomheter med en årsomsetning som er mindre enn 31 358 euro (ca. 250 000 kroner) kan velge å være fritatt for merverdiavgift. Dette gjelder også landbruksvirksomheter. Den ordinære avgifts-

¹⁰³ Ministry of Finance, Tax department, Finland 2005 og National board of Taxes, Finland 2006.

satsen i Tsjekkia er 19 prosent og satsen for de fleste matvarer, legemidler og de fleste tjenester er 5 prosent (Van der Veen et. al, 2007).

Spania

Den ordinære avgiftssatsen i Spania er 16 prosent.. Det er en redusert sats på 7 prosent for matvarer, produksjonsdyr, enkelte innsatsfaktorer til bruk i landbruket, vann, medisiner, første gangs omsetning av boliger og mange transporttjenester. I tillegg er det en ekstra redusert sats på 4 prosent for visse basisvarer og basistjenester. For landbruket er det et spesielt avgiftssystem (REAGP). Dette systemet kan bare benyttes dersom omsetningen av landbruksvarer og landbrukstjenester er mindre enn 300 000 euro (ca. 2 400 000 kroner) og den totale omsetningen er mindre enn 450 000 euro (ca. 3 600 000 kroner). I REAGP krever bøndene inn utgående avgift med 7,5 prosent ved salg av animalske produkter og 9 prosent ved salg av planteprodukter. For innkjøpte varer og tjenester betaler de avgift med ordinær sats. Bøndene kan også velge å la seg registrere i det ordinære merverdiavgiftsregisteret (Van der Veen et. al 2007).

18 Sammenlignbare skatteberegninger etter foretaksmodellen og delingsmodellen

18.1 Kort beskrivelse av delingsmodellen og foretaksmodellen

Skattereformen 1992 innførte delingsmodellen som beskatningsmodell for all næringsvirksomhet. I den nye skattereformen har delingsmodellen blitt erstattet med fire nye beregningsmetoder for ulike organisasjonsformer bi næringslivet:

- Aksjonærmodellen for AS og ASA
- Deltakermodellen for ANS og DA
- Foretaksmodellen for ENK
- Fritaksmetoden for juridiske eiere av AS/ASA og ANS/DA.

I det følgende er bare beskatning av eiere av enkeltpersonforetak (ENK) behandlet.

18.1.1 Delingsmodellen

Beregningen av personinntekten i et enkeltpersonforetak ved bruk av delingsmodellen:

18.1.1.1 Alminnelig inntekt fra virksomheten

- + Kapitalutgifter og kapitaltap
- + Framførbart underskudd
- Kapitalinntekter (avkastning på aksjer, bankinnskudd, utestående fordringer unntatt kundefordringer og lignende)
- Gevinster ved avhendelse av driftsmidler og verdipapirer
- Beregnet kapitalavkastning
- Lønnsfradrag
- = Beregnet personinntekt i virksomheten

Kapitalavkastningen ble funnet ved å multiplisere kapitalavkastningsgrunnlaget med kapitalavkastningsraten. Stortinget fastsatte kapitalavkastningsraten for det enkelte år. Raten ble fastsatt som en maksimumsrate slik at den enkelte skattyter selv kunne velge en lavere ratesats. Kapitalavkastningsraten besto av to komponenter:

- En grundel som var lik avkastningen på tilnærmet risikofrie investeringer
- En risikodel som skulle fange opp risikoen ved å foreta investeringer.

I skatteloven sto det ikke noe om hvordan kapitalavkastningsraten skulle fastsettes, men i forarbeidene til den forrige skattemodellen (Innst. O. nr. 80 (1990–1991) s. 250) sto det at raten så langt det lar seg gjøre av praktiske hensyn, skal avspeile nærliggende beste investeringsalternativ. Det ble derfor ved fastsettelsen av kapitaliseringsraten tatt utgangspunkt i gjennomsnittlig rente i året på statsobligasjoner med fem års gjenstående løpetid (risikofri investering). Til denne delen ble det tillagt en risikodel. Ved innføring av delingsmodellen i 1992 ble kapitalavkastningsraten satt til 16 prosent inkludert et risikotillegg på 6 prosentpoeng¹⁰⁴. I perioden 2000–2004 var kapitalavkastningsraten 10 prosent og i 2005 7 prosent.

18.1.2 Foretaksmodellen

Foretaksmodellen beregnes stort sett etter samme prinsipp som delingsmodellen, men med enkelte endringer. Kapitalavkastningsgrunnlaget er erstattet med skjermingsgrunnlaget, men innholdet er langt på vei det samme. Både kapitalavkastningsgrunnlaget og skjermingsgrunnlaget omfatter følgende eiendeler under forutsetning av at de har virket i virksomheten:

- Varige og betydelige driftsmidler
- Varer (inkludert buskap)
- Kundefordringer
- Ervervet forretningsverdi etc.

Ved fastsetting av skjermingsgrunnlaget skal det gjøres fradrag for gjeld til finansinstitusjoner og gjeld som knytter seg til mengdegjeldsbrev. Det kan imidlertid ikke gis fradrag for mer gjeld enn det opprinnelige skjermingsgrunnlaget. Skjermingsgrunnlaget redusert med fradragsberettiget gjeld kan følgelig ikke settes lavere enn til null. I delingsmodellen skulle det *ikke* gjøres tilsvarende fradrag i kapitalavkastningsgrunnlaget. Det skal i skjermingsgrunnlaget også foretas fradrag for verdien av leverandørkreditter og forskuddsbetalinger fra kunder. Det skulle også i kapitalavkastningsgrunnlaget foretas fradrag for disse postene, men fradraget var begrenset til at postene var rentefrie eller at renten lå vesentlig under markedsrenten for vedkommende type kreditt.

Skjermingsgrunnlaget fastsettes til middelverdien av inngående og utgående verdier. Det skal som hovedregel brukes skattemessige verdier ved verdsettelsen, men ikke-avskrivbare eiendeler¹⁰⁵ skal verdsettes til den høyeste verdi av eiendelens historiske kostpris og ligningsverdi. Eldre virksomheter som fører regnskap som gjøres opp etter reglene i regnskapsloven, kan i en del tilfeller benytte regnskapsmessige verdier i stedet for skattemessige.

¹⁰⁴ Fram til 1994 var kapitaliseringsraten fast uten mulighet til å velge lavere sats slik som de senere årene.

¹⁰⁵ I landbruket vil det si jord og skog.

Reglene for verdsetting av kapitalavkastningsgrunnlaget var i hovedsak de samme som for verdsetting av skjermingsgrunnlaget, men i tillegg kunne kapitalavkastningsgrunnlaget i enkelte tilfeller fastsettes etter forsikringsverdien.

Skjermingsfradraget finnes ved å multiplisere skjermingsgrunnlaget med skjermingsrenten. Skjermingsrenten er, slik som kapitalavkastningsraten, en maksimalsats slik at den enkelte skattyter selv kan velge en lavere sats. Utgangspunktet for beregning av skjermingsrenten er aritmetisk gjennomsnittlig observert rente på statskasseveksler med tre måneders løpetid, slik den publiseres av Norges Bank. For inntektsåret 2006 var skjermingsrenten 2,96 prosent, for 2006 3,0 prosent og for 2007 4,6 prosent. Det skal ikke legges til noe risikotillegg slik som for kapitalavkastningsraten. I det opprinnelige forslaget fra BondevikII-regjeringen høsten 2005, var renten foreslått knyttet til statsobligasjoner med fem års gjenværende løpetid, noe som ville gitt en høyere skjermingsrente. Sammenlignet med delingsmodellen er det den store nivåforskjellen mellom kapitalavkastningsraten og skjermingsrenten som medfører økt personinntekt og dermed økt skatt ved beregning etter foretaksmodellen. Satsforskjellen kommer av to elementer slik det er vist i tabell 18.1.

Tabell 18.1 Prinsipielle forskjeller i renteberegningen i de to modellene

Element	Modell	
	Delingsmodellen	Foretaksmodellen
Risikofri rente	Gjennomsnittlig rente i året på statsobligasjoner med fem års gjenstående løpetid	Gjennomsnittlig rente i året på satskasseveksler med tremåneders løpetid
Risikodel	Tillegg for risiko	Ikke tillegg for risiko

Pga. at skjermingsgrunnlaget skal reduseres med gjeld til finansinstitusjoner, skal renteutgifter knyttet til denne gjelda trekkes fra ved beregning av personinntekt. Vanligvis er rentesatsen for gjeld høyere enn skjermingsrenten slik at personinntekten blir lavere ved å bruke gjeldsrenta i stedet for skjermingsrenta.

Beregningen av personinntekten i et enkeltpersonforetak blir følgelig slik:

18.1.3 Alminnelig inntekt fra virksomheten

- + Kapitalutgifter og kapitaltap med unntak av tap på kundefordringer og renter på gjeld til finansinstitusjoner og mengdegjeldsbrev
- + Framførbart underskudd
- Kapitalinntekter (avkastning på aksjer, bankinnskudd, utestående fordringer unntatt kundefordringer og lignende)
- Kapitalgevinster på formuesobjekter utenom realisasjonsgevinster fra driftsmidler
- Beregnet skjermingsfradrag
- Lønnsfradrag
- = Beregnet personinntekt i virksomheten

18.2 Skatteundersøkelse i tilknytning til driftsgranskingene for 2005

18.2.1 Skatteberegninger for hele materialet

I forbindelse med driftsgranskingene for inntektsåret 2005, samlet NILF i tillegg inn data fra selvangivelsene til brukerne og ektefeller/samboere. Selvangivelsen gir hoveddataene for beskatningen, men for å kunne foreta en helt korrekt fordeling på ulike næringsaktiviteter burde en også ha data fra skjema *RF-1224 Skjema for beregning av personinntekt*. Grunnen til at det ikke ble registrert data også fra dette skjemaet, er at en slik registrering ville fordyre prosjektet vesentlig. Det er særlig for bruk som inngår i samdrifter (ansvarlige selskaper) og bruk hvor bruker eller ektefeller driver annen virksomhet i tillegg til jord- og skogbruk, at dataene blir mangelfulle når en ikke har registrert data fra RF-1224. Det er derfor valgt å ta ut bruk som drives i samdrift og bruk hvor bruker eller ektefelle har vesentlig aktivitet i andre næringer enn jord- og skogbruk.

I tillegg ble også en del andre bruk tatt ut. Dette var bruk hvor det manglet selvangivelsesdata og bruk hvor det var klare feil i selvangivelsesdataene pga. enten feil utfylling av selvangivelsen eller feil registreringer av NILF.

I alt ble følgende bruksgrupperinger tatt ut:

- Bruk med mye annen næringsgjeld
- Bruk som drives i selskapsform (samdrift)
- Bruk som forpaktes
- Bruk med store feil i selvangivelsen
 - Feil i selve utfyllingen
 - Feil ved registrering i NILF
- Bruk hvor det mangler registrerte data fra selvangivelsen.

Driftsgranskingene for 2005 omfatter 928 bruk. Pga. de reduksjoner som er beskrevet ovenfor, inngikk 740 bruk i skatteundersøkelsen.

En feilkilde i materialet er at det er brukt data fra selvangivelsen slik den er fylt ut av regnskapsfører eller bruker; – dvs. før den er kontrollert og eventuelt endret av ligningsetaten.

Hovedhensikten med skatteundersøkelsen var å belyse hvilken skattemessig virkning overgangen fra delingsmodellen til foretaksmodellen hadde for enkeltpersonforetak i landbruket. Foretaksmodellen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2006, men i denne undersøkelsen ble foretaksmodellen også brukt for 2005; – dvs. året før den ble innført.

I de foretatte beregninger er det foretatt en del forenklinger:

- Både kapitalavkastningsgrunnlaget og skjermingsgrunnlaget er beregnet pga. av data i selvangivelsen for 2005. Det er følgelig brukt ligningsverdi for jord, skog og driftsbygninger, mens det er brukt bokførte verdier for varelager (inkludert buskap) og maskiner m.m.

- I og med at det bare er brukt data fra selvangivelsen, er eiendelene verdsatt til utgående verdi og ikke til middelvei av inngående og utgående verdi
- Det er ikke foretatt korreksjoner pga. kundefordringer eller forskudd fra leverandører.

Skatteberegningene er foretatt særskilt for hvert enkelt bruk. Tabellene 18.2, 18.3 og 18.4 omfatter 740 bruk. I disse beregningene er ikke skjermingsgrunnlaget redusert med bankgjeld m.m. i næring. Grunnen til dette er at gjennomsnittlig gjeldsrente var tilnærmet 3,0 prosent som er det samme som skjermingsrenten.

Det innsamlete materialet ble også brukt til å analysere jordbruksfradraget. Resultatet fra denne delen av undersøkelsen er gjengitt i kapittel 14 Jordbruksfradrag.

Tabell 18.2 Kapitalavkastning og skjermingsfradrag. 740 bruk¹⁰⁶

	Foretaksmodellen	Delingsmodellen
Kapitalavkastningsgrunnlaget		900 148
Kapitalavkastning (7 %)		63 010
Skjermingsgrunnlag	900 148	
Skjermingsfradrag (3 %)	27 004	

Tabell 18.3 Personinntekt og alminnelig inntekt i foretaksmodellen og delingsmodellen. 740 bruk¹⁰⁷

	Foretaksmodellen	Delingsmodellen
Personinntekt Jord/skog	195 896	159 890
Lønnsinntekt/annen personinntekt	87 376	87 376
Personinntekt i alt	283 272	247 266
Overskudd jord/skog	222 900	222 900
Annen nettoinntekt	110 878	110 878
Fradragsposter	118 383	118 383
Alminnelig inntekt i alt	215 194	215 194

I tabell 18.3 er «annen nettoinntekt» et nettobegrep som omfatter alle inntekter utenom jord- og skogbruksinntekter som skal skattlegges som alminnelig inntekt. Dette gjelder for eksempel lønnsinntekter, renteinntekter og aksjeinntekter. Ved beregningen er det gjort fradrag for de poster i selvangivelsen som skal redusere alminnelig inntekt slik som minstefradrag, reiseutgifter, renteutgifter og jordbruksfradrag.

¹⁰⁶ Skjermingsgrunnlaget er ikke korrigert med bankgjeld i næring.

¹⁰⁷ Skjermingsgrunnlaget er ikke korrigert med bankgjeld i næring.

Tabell 18.4 Skatteberegning. 740 bruk

Skatteart	Foretaksmodellen	Delingsmodellen	Differanse
Skatt på alminnelig inntekt	50 875	50 875	0
Toppskatt, trinn 1	2 413	1 600	813
Toppskatt, trinn 2	200	154	46
Trygdeavgift	22 600	19 340	3 260
Skatt i alt	76 088	71 969	4 119

Ut fra tabell 18.4 medførte overgangen fra delingsmodellen til foretaksmodellen en gjennomsnittlig skatteskjerpelse på ca. 4100 kroner for de 740 brukene som er undersøkt. Den alt vesentlige delen skyldes økningen i trygdeavgiften som utgjorde 79 prosent av skatteøkningen. En positiv side ved denne skatteøkningen er at rettighetene i folketrygden også øker ved økt personinntekt og økt trygdeavgift.

18.2.1.1 Skatteberegninger for et underutvalg av bruk med mye gjeld

Av de 740 brukene i undersøkelsen er det foretatt et underutvalg med de 94 brukene som hadde den høyeste gjeldsbelastningen. I tabell 18.5 er det foretatt en beregning av kapitalavkastningen og skjermingsfradraget etter samme modell som i tabell 18.2. Skjermingsgrunnlaget er følgelig ikke korrigert for bankgjeld i næring. Tabell 18.6 viser alminnelig inntekt og personinntekt for disse 94 brukene mens tabell 18.7 viser forskjellen i beskatning mellom foretaksmodellen og delingsmodellen for de samme 94 brukene.

Tabell 18.5 Kapitalavkastning og skjermingsfradrag. 94 bruk¹⁰⁸

	Foretaksmodellen	Delingsmodellen
Kapitalavkastningsgrunnlaget		940 140
Kapitalavkastning (7 %)		65 810
Skjermingsgrunnlag	940 140	
Skjermingsfradrag (3 %)	28 204	

¹⁰⁸ Skjermingsgrunnlaget er ikke korrigert pga. renteutgifter.

Tabell 18.6 Personinntekt og alminnelig inntekt i foretaksmodellen og delingsmodellen.
94 bruk¹⁰⁹

	Foretaksmodellen	Delingsmodellen
Personinntekt Jord/skog	220 444	182 838
Lønnsinntekt/annen personinntekt	283 748	283 748
Personinntekt i alt	504 192	466 586
Overskudd jord/skog	248 648	248 648
Annen nettoinntekt	164 938	164 938
Alminnelig inntekt i alt	413 586	413 586

Tabell 18.7 Skatteberegning. 94 bruk

Skatteart	Foretaksmodellen Kroner	Delingsmodellen Kroner	Differanse Kroner
Skatt på alminnelig inntekt	106 228	106 228	0
Toppskatt, trinn 1	14 354	10 959	3 395
Toppskatt, trinn 2	1 672	1 304	368
Trygdeavgift	39 327	36 394	2 933
Skatt i alt	161 581	154 885	6 696

Tabell 18.8 viser sammensetning av gjelda på de 94 brukene med størst gjeld. Gjeld til banker og finansieringsinstitutter utgjorde 81 prosent av samlet gjeld på gjennomsnittsbruket.

Tabell 18.8 Gjennomsnittlig gjeld per bruk. 94 bruk

Lånetype	Kroner
Banklån	1 069 924
Familiegjeld	95 137
Annen gjeld	149 258
Sum gjeld	1 314 319

Under forutsetning av at 80 prosent av bankgjelda er knyttet til næringsvirksomheten i jord- og skogbruk og 20 prosent til andre formål, utgjorde bankgjelda i jord- og skogbruk i gjennomsnitt 855 940 kroner og bankgjeld til andre formål 213 984 kroner. Sum bankrenter utgjorde 44 302 kroner og når bankrentene blir fordelt i samme forhold som bankgjelda, vil 35 442 kroner av bankrentene være knyttet til jord- og skogbruk og de resterende 8 860 kronene til privatgjeld. Den gjennomsnittlige rentesatsen i 2005 var 4,14 prosent rentesatsen beregnes ut fra utgående saldo for bankgjelda. I tabell 18.9 er skjermingsgrunnlaget redusert med bankgjeld i næring slik at nytt skjermingsgrunnlag blir 84 200 kroner.

¹⁰⁹ Skjermingsgrunnlaget er ikke korrigert pga. renteutgifter.

Tabell 18.9 Skjermingsgrunnlag etter fratrekk for bankgjeld i næring. 94 bruk

	Kroner
Realaktiva jord/skog	940 140
Bankgjeld i næring	855 940
Nytt skjermingsgrunnlag	84 200

Tabell 18.10 Personinntekt og alminnelig inntekt i foretaksmodellen før og etter korrigeringsgrunnlaget pga. bankgjeld i næring. 94 bruk

	Uten korrigeringsgrunnlag for gjeld Kroner	Med korrigeringsgrunnlag for gjeld Kroner
Overskudd jord/skog	248 648	248 648
Annen nettoinntekt	164 938	164 938
Alminnelig inntekt	413 586	413 586
Skjermingsfradrag	28 204	2 526
Renteutgifter i næring (bank etc.)	–	35 442
Personinntekt	220 444	210 680

Ut fra tabell 18.10 ser vi at personinntekten synker med nesten 10 000 kroner når dersom skjermingsgrunnlaget korrigeres for næringsgjeld i bank eller finansinstitusjon.

18.3 Resultatet oppblåst til å gjelde hele jordbrukspopulasjonen

Populasjonen for driftsgranskingene er «Yrkesmessig drevne bruk» med et standard dekningsbidrag som overstiger 8 ESU (European Size Unit) eller ca. 80 000 kroner. Av de ca. 48 000 brukene som mottar produksjonstilskudd, har ca. 35 000 et standard dekningsbidrag som overstiger 8 ESU. De resterende 13 000 brukene mottar også produksjonstilskudd, men driftsomfanget er for lite til at de kan inngå i populasjonen for driftsgranskingene.

I tabell 18.11 er skatteøkningen fra å gå over fra delingsmodellen til foretaksmodellen «blåst» opp til å dekke alle de brukene som mottar produksjonstilskudd. For de 13 000 brukene som har for liten produksjon til å inngå i populasjonen for driftsgranskingene, er skatteøkningen stipulert til 2000 kroner per bruk. I alt ga dette en skatteøkning på 169,5 mill. kroner ved å gå over fra delingsmodellen til foretaksmodellen når en foretar beregningene ut fra tallmaterialet for inntektsåret 2005. I virkeligheten er skatteøkningen noe mindre da beregningen er foretatt uten at det er tatt hensyn til at skjermingsgrunnlaget skulle vært redusert med næringsgjeld. Deler av skjermingsfradraget ville da bli erstattet med faktiske renteutgifter i næring slik som beskrevet ovenfor.

Tabell 18.11 Samlet skatteøkning for de 48 000 brukene som mottar produksjonstilskudd

Gruppe	Antall	Skatteøkning	
		Pr bruk Kroner	I alt Mill. kroner
Yrkesmessig drevne bruk	35 000	4 100	143,5
Andre bruk med prod. Tilskudd	13 000	2 000	26,0
Alle bruk med produksjonstilskudd	48 000	–	169,50

Rammen for jordbruksoppjøret våren 2007 var 975 mill. kroner. Skatteskjerpelsen pga. overgang fra delingsmodellen til foretaksmodellen, tilsvarte etter disse beregninger 14,7 prosent av jordbruksoppjøret i 2007 for de bruk som driftsgranskingene skal være representative for. Skateskjerpelsen for de ytterligere 13 000 brukene som mottar produksjonstilskudd, utgjorde 2,6 prosent av rammen for jordbruksoppjøret. Totalt tilsvarte skatteskjerpelsen for de 48 000 brukene 17,3 prosent av jordbruksoppjøret.

18.4 Andre faktorer som medfører skatteskjerpelse

Grunnlaget for beregning av personinntekt er de senere årene blitt vesentlig utvidet ved at personinntekten nå også omfatter gevinst ved realisasjon av driftsmidler i næring. Gevinstbeskatningen omfatter også salg av melkekvoter og salg av tomter¹¹⁰. Ved salg av alminnelig gårdsbruk eller skog skal det fra og med 2005 også foretas gevinstbeskatning uansett eiertid dersom eiendommen selges ut av familien¹¹¹. I tillegg omfatter personinntekten nå også inntektsføring fra gevinst- og tapskonto og av negativ saldo.

Skattevirkningen av disse endringene er ikke tatt med i beregningene.

¹¹⁰ I landbruket skal gevinster på tomtsalg på inntil 150 000 kroner i året beskattes som kapitalinntekt med flat beskatning på 28 prosent. Se kapittel 6.

¹¹¹ Dersom eiendommen kunne selges skattefritt 31. desember 2004, kan kostprisen oppreguleres fram til dette tidspunktet etter bestemte retningslinjer.

19 Drøfting og prioritering av endringsforslagene

19.1 Innledning

I dette avslutningskapitlet blir de fleste av endringsforslagene oppsummert, vurdert og delvis prioritert.

Skatt er i ferd med å bli et viktig virkemiddel i landbrukspolitikken. Bruk av skatteutgifter slik som jordbruksfradraget, er et alternativ til direkte næringsstøtte. I ulike miljøer er det ulik oppfatning av om hvorvidt skattesystemet skal være næringsnøytralt eller om det kan gi spesifikt utvalgte næringer eller spesielle geografiske områder økonomiske preferanser ved å ta i bruk skatteutgifter. I Norge er det bred politisk enighet om at den geografisk differensierte arbeidsgiveravgiften er av stor betydning for spredning av deler av næringslivet til utkantområder. Det samme gjelder de spesielle skattereglene i Finnmark og Nord-Troms.

Det er imidlertid langt mindre enighet om hvorvidt skattesystemet skal være næringsnøytralt eller ikke. Etter min mening er det lite meningsfylt å snakke om et næringsnøytralt skattesystem. Grunnen til dette er at forskjellige skattebestemmelser vil være av ulik betydning for ulike næringer. For produksjonsbedrifter med et stort avskrivbart driftsapparat vil for eksempel gunstige avskrivningsregler være av langt større betydning enn for en konsulentbedrift med et forholdsvis lite avskrivbart driftsapparat. I og med at den endelige skattebelastningen ikke bare er avhengig av skattesatsene men også av skattefundamentet, vil produksjonsbedrifter kanskje ønske seg gunstige avskrivningsregler framfor lavere skattesatser.

Både i Norge og internasjonalt har det de siste tiår vært en klar prioritering av å øke skattegrunnlaget og å senke skattesatsene. I enkelte land synes denne utviklingen å akselerere de aller siste årene. Dette skjer ved å redusere avskrivningene samtidig som proSENTSatsen for selskapsskatt reduseres. En slik utvikling vil først og fremst være til fordel for store selskaper med sterk økonomi, og endringen vil klart også være et ledd i de enkelte lands innsats for å trekke til seg deler av det globale næringslivet; – særlig da den kunnskapsbaserte. Den delen av næringslivet som er organisert som enkeltpersonforetak, vil da komme relativt skattemessig dårligere ut enn den delen som er selskapsorganisert.

Landbruket er en næring med helt spesielle rammevilkår som kort kan oppsummeres i følgende punkter:

- Langsiktighet og lav inntjening

- Stor betydning for bosetning og næringsliv i distriktene
- Avgjørende betydning for bevaring av kulturlandskapet
- Sterk strukturrasjonalisering med nedgang i antall bruk samtidig med økt størrelsesvolum på gjenværende bruk
- Gården er både arbeidsplass og bosted for brukeren og brukerfamilien
- Hovedsakelig familieovertakelse ved eierskifte
- Langt tidsintervall mellom eierskiftene
- Virksomheten er i langt større grad enn i andre næringer organisert som enkeltpersonforetak
- Store offentlige overføring
- Stort offentlig byråkrati
- Underlagt spesielle lovreguleringer som regulerer bøndenes handlingsfrihet
 - Konesjonsloven (priskontroll, begrensninger i salgsmarkedet pga. bl.a. bo- og driveplikt, begrensninger i organisasjonsformer)
 - Jordloven (begrensninger i adgang til omdisponering og oppdeling for salg)
 - Odelsloven (sikkerhet for at gården forblir i familien samtidig som usikkerhet for kjøper ved kjøp av odelseiendom).

19.2 Prioriterte endringsforslag

I dette underkapitlet er de viktigste endringsforslagene kommentert og satt opp i prioritert rekkefølge.

- Avskrivninger
 - Øke avskrivningsprosenten i saldogruppe h fra 4 til 8 prosent
 - Øke avskrivningsprosenten i saldogruppe d fra 20 til 25 prosent
 - Innføre egen avskrivningsgruppe for miljøinvesteringer
- Merverdiavgiften
 - Øke grenseverdien for hva som kan tas med av annen omsetning på årsoppgaven for jord- og skogbruk fra 30 000 kroner til tre ganger grunnbeløpet i folketrygden (3G)
 - Alternativt opphev årsoppgaven for jord- og skogbruk og erstatt den med årsterminoppgave og årsoppgave
- Jordbruksfradraget
 - Innføre en skattekredittordning i regelverket for jordbruksfradraget
 - Alternativt erstatt jordbruksfradraget med en tilsvarende ordning i merverdiavgiftssystemet
- Foretaksmodellen
 - Innfør en skattegunstig oppsparingsmulighet i modellen
 - Foreta ny vurdering av skjermingsrenten
- Gevinstbeskatningen ved salg av driftsmidler
 - Reverser dagens regler slik at gevinsten igjen blir kapitalinntekt

- Gjeninnfør 10-års-regelen ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk
- Formuesskatten
 - Oppheves, – alternativt øk bunnfradraget til en million kroner
- Arveavgiften
 - Oppheves; – alternativt avskriv arveavgift ved generasjonsskifte i familie-eide foretak over 10 år.

19.2.1 Avskrivninger

Den tekniske utviklingen skjer meget raskt også innenfor landbruket slik at driftsutstyret blir fort foreldet. Dette fører bl.a. til relativt hyppige ombygginger og utskifting av teknologi i driftsbygninger. Landbruket blir også stadig pålagt nye offentlige påbud som medfører økte investeringskostnader. Dette er påbud som pålegges med utgangspunkt i bl.a. bedre dyrevelferd, mindre smitterisiko, bedre brannvern og mindre avrenning og forurensing fra driftsbygninger.

Ideelt skal avskrivningene foretas i takt med det økonomiske verdifallet for driftsmidlene. Finansdepartementet mener at de avskrivningssatser som brukes i dag for bygninger og maskiner m.m., heller er for høye enn for lave. Det vises til at avskrivningssatsene ble grundig gjennomgått i 2001 i forbindelse med statsbudsjettet og at det ikke er grunnlag for andre konklusjoner enn de som ble trukket i 2001.

Det er tvilsomt om det i vurderingen av avskrivningssatsene er tatt tilstrekkelig hensyn til den raske tekniske utviklingen og til de økte offentlige krav slik som nevnt ovenfor. Når det gjelder produksjonsbygninger er jordbruket i en noe spesiell situasjon i og med at mange av bygningene ligger i områder med svakt utbygd næringsliv slik at bygningene har liten alternativ verdi utenom jordbruket.

I kapittel 15 er det foretatt en meget grov beregning som viser at det tar 140 år før en driftsbygning er helt nedskrevet med dagens avskrivningssats på fire prosent. Både i Sverige og Danmark er også den maksimale avskrivningssatsen for bygninger fire prosent, men i disse landene brukes det lineære avskrivninger for bygninger. Dette medfører at driftsbygninger blir avskrevet over 25 år mot 140 år i Norge hvor det brukes samme avskrivningsprosent men hvor avskrivningene blir beregnet etter saldometoden. Både i Sverige, Danmark og Finland avskrives maskiner og inventar etter saldometoden. Den maksimale avskrivningssatsen er 30 prosent i Sverige¹¹² og 25 prosent i Danmark og Finland. Ut fra dette er avskrivningsmulighetene bedre i både Danmark, Sverige og Finland enn det de er i Norge.

Både pga. den raske teknologiske utviklingen som beskrevet ovenfor, og for å komme på linje med våre nordiske naboland, bør avskrivningssatsen i saldo-gruppe d heves fra 20 til 25 prosent. Dersom saldometoden skal beholdes for bygninger i saldo-gruppe h, må avskrivningssatsen heves til 25 prosent for at byg-

¹¹² I Sverige er det flere valgmuligheter når det gjelder avskrivningssatser og avskrivningsprofiler.

ningen skal bli avskrevet over 25 år slik som den blir med 5 prosent lineær avskrivningsatts. En heving av avskrivningsatts i saldogruppe h til 8 prosent samtidig som saldometoden beholdes, vil imidlertid føre til at ca. 80 prosent vil være avskrevet etter 20 selv om den totale avskrivningstiden fortsatt vil være 70 år.

Med den fokuseringen det er i dag på miljøvennlig adferd, bør det vurderes å innføre en egen avskrivningsgruppe for miljøinvesteringer. Ordningen bør være felles for små og mellomstore foretak uavhengig av næring. For jordbrukets del, bør ordningen også omfatte investeringer som er utført for å bedre dyrevelferden. VAMIL- og MIA-ordningene i Nederland kan være interessante som utgangspunkt for å etablere tilsvarende ordninger i Norge.

Det bør også overveies å innføre avskrivningsadgang for innkjøp melkekvote. Både i Nederland, Belgia, Tyskland, Ungarn og Spania er det anledning til å avskrive kjøpte melkekvoter.

19.2.2 Merverdiavgift

I dag kan avgiftspliktig omsetning og uttak fra annen næring medtas på årsoppgaven for jordbruket dersom beløpet ikke overstiger 30 000 kroner. En vesentlig heving av dette beløpet vil forenkle avgiftsregnskapet vesentlig. Det foreslås at grensebeløpet settes til tre ganger grunnbeløpet i folketrygden. En slik kobling med grunnbeløpet vil også føre til at beløpet blir oppjustert årlig.

En heving av grensebeløpet for andre inntekter i merverdiavgiftsforskrift nr. 38 bør også føre til samme heving av grensen for biinntekter i § 8-1-12 i forskriften til utfylling og gjennomføring av skatteloven.

Det bør også overveies om årsoppgaven for jord- og skogbruk bør kuttes helt ut slik at næringsdrivende i jord- og skogbruk må bruke en av de to andre omsetningsoppgavene avhengig av hvor stor den totale avgiftspliktige omsetningen er. Grensebeløpet for å bruke årsterminoppgaven, bør samtidig heves.

Dersom slike endringer som skissert ovenfor skulle bli gjennomført, vil dette også få betydning for fastsettelse av jordbruksfradrag og trygdeavgift.

19.2.3 Jordbruksfradrag

Selv om jordbruksfradraget er en fradragordning som stort sett har opparbeidet seg bred politisk aksept, er det likevel en side ved ordningen som kan slå uheldig ut i visse tilfeller. Dette gjelder for bruk hvor brukeren har store andre fradrag i alminnelig inntekt og hvor jordbruksinntekten er relativt lav samtidig som det er liten annen skattepliktig inntekt. Ved å innføre en skattekredittordning etter modell fra skattefunnordningen, ville en unngå denne uheldige virkningen. Fradragordningen ville nå bare være avhengig av størrelsen på jordbruksinntekten og ikke av andre inntekter eller fradrag som er irrelevante i forhold til jordbruksvirksomheten.

En annen måte å unngå den uheldige siden ved jordbruksfradraget på, er å flytte ordningen over til merverdiavgiftsoppgjøret. Et beløp som tilsvarer spart

skatt etter dagens ordning, føres på merverdiavgiftsoppgaven sammen med inngående avgift og inngår dermed i avgiftsoppgjøret.

Dersom det fradraget som eventuelt skal erstatte dagens jordbruksfradrag er større enn det merverdiavgiftsbeløpet bonden skal innbetale, må differansen utbetales til bonden på samme måte som når inngående merverdiavgift er større enn utgående. Bønder som har for lav omsetning til å bli registrert i avgiftsmantallet, må etter dette systemet likevel levere omsetningsoppgaven hvor både inngående og utgående avgift fylles ut med null, men med krav om utbetaling av det beløpet som skal erstatte jordbruksfradraget.

I dag kan inntekt fra annen næringsvirksomhet føres i skatteregnskapet for jordbruket dersom denne inntekten ikke overstiger 30 000 kroner. Hvis denne beløpsgrensen skulle bli hevet vesentlig, er det nødvendig å foreta en ny vurdering av hvordan grunnlaget for jordbruksfradraget skal fastsettes. En mulighet er å knytte grunnlaget direkte til bruttoinntekten ved salg av jordbruksprodukter.

19.2.4 Foretaksmodellen

Dagens skattesystem for næringsbeskatning bygger på fire forskjellige modeller. Slik de ulike skattemodellene er utformet, blir skatteberegningen ulik for ulike foretaksformer. Inntekten fra enkeltpersonforetak (foretaksmodellen) blir beskattet i opptjeningsåret både som alminnelig inntekt og som personinntekt. I selskapsmodellene blir den delen av overskuddet som blir stående i foretaket, beskattet flatt med 28 prosent, mens det påløper ytterligere 28 prosent skatt på den delen av overskuddet som blir tatt ut av selskapet.

Denne forskjellen i beskatningsform medfører bl.a. at selskaper kan re-investere i selskapet med midler som bare er beskattet med 28 prosent, mens reinvestering i enkeltpersonforetak må skje med midler som er beskattet fullt ut.

Både Danmark og Sverige har spesielle skatteordninger som har som formål å sidestille enkeltpersonforetak skattemessig med foretak som drives i selskapsform. Til tross for at disse ordningene til dels er innviklede og omfattende og bryter med prinsippet om et enkelt skattesystem, velger en overveiende andel av de næringsdrivende, særlig innenfor primærnæringene, å benytte seg av disse ordningene.

En skatteundersøkelse foretatt av NILF viser at overgangen fra delingsmodellen til foretaksmodellen medførte en skatteskjerpelse for enkeltpersonforetak. Det er den store nivåforskjellen mellom kapitalavkastningsraten og skjermingsrenten som medfører økt personinntekt i foretaksmodellen og dermed økt skattebelastning.

Fritt valg av organisasjonsform er mer begrenset i landbruket enn i andre næringer pga. ulike lovbestemmelser. Det er særlig odels- og konsesjonslovgivningen som medfører begrensninger i mulighetene til å omgjøre et landbruksforetak fra enkeltpersonforetak til aksjeselskap eller ansvarlig selskap. Det er viktig å se de ulike deler av lovverket samlet ved utarbeidelse av skatteregler.

Prinsippene for foretaksmodellen bør gås gjennom på nytt. Særlig må det da fokuseres på løsninger som vil gjøre det skattemessig gunstig å spare opp midler i foretaket til reinvesteringer, og på ulike alternativer for å fastsette en skjermingsrente som ligger ett til to prosentpoeng over dagens sats.

19.2.5 Gevinstbeskatning ved salg av driftsmidler

Etter innføringen av foretaksmodellen endret gevinst ved salg av driftsmidler i enkeltpersonforetak karakter fra å være kapitalinntekt med flat beskatning til å bli ordinær næringsinntekt med full beskatning. Denne endringen bør reverseres slik at gevinsten igjen blir skattlagt som kapitalinntekt.

Den tidligere 10-års-regelen ved realisasjon av alminnelig gårdsbruk og skogbruk bør gjeninnføres.

19.2.6 Formuesskatt

Det er meget få land som fortsatt har formuesskatt og i de landene som fortsatt har formuesskatt, er det et stort skattefritt bunnbeløp. Skattefritak for næringsformue synes å ha vært et skritt på veien før formuesskatten ble fjernet i sin helhet. Formuesskatten og økt skatt på fast eiendom i form av eiendomsskatt, er en gjennomgående internasjonal trend for å hindre utflagging av mobil formue. De fleste land behandler imidlertid landbrukseiendommer lempelig når det gjelder eiendomsskatt.

Det er ingen spesifikke forhold som gjør at Norge bør beholde formuesskatten når andre land fjerner den. Ved en eventuell fjerning av formuesskatten, bør det omfatte all formue og ikke bare næringsformue. Dersom formuesskatten fortsatt skal beholdes, bør bunnfradraget heves vesentlig; – anslagsvis til 1 mill. kroner.

19.2.7 Arveavgift

Det er bl.a. i Stortinget kommet forslag om betinget avgiftsfritak for arveavgift ved generasjonsskifte i familieeide bedrifter. Forslaget går ut på at arveavgift ved generasjonsskifte i familieeide foretak skal avskrives over 10 år. Forslaget er foreløpig avvist og stilt i bero til en bredere gjennomgang av arveavgiften.

Avgift på arv og gave ved overdragelse av næringsvirksomhet utgjør en relativt liten andel av det samlede provenyet fra arveavgiften. Selv om andelen totalt sett er beskjedent, kan arveavgiften ha stor betydning for den enkelte mottaker av næringsvirksomhet. Ved fjerning av arveavgift ved generasjonsskifte av næringsvirksomhet, vil provenytapet være relativt lite mens fritaket vil kunne ha stor betydning for den enkelte næringsutøver.

Et moment for nettopp å prioritere små og mellomstore familieforetak når det gjelder arveavgiften, er at denne type foretak er spredt over hele landet og utgjør grunnstammen i næringslivet i distriktene. En lettelse i arveavgiften for disse foretakene, vil dermed være med på å legge forholdene til rette for virksomhet og bosetning i mindre sentrale områder.

19.3 Uprioriterte endringsforslag og kommentarer

Nedenfor er det samlet opp en del andre viktige kommentarer og endringsforslag uten at det er foretatt noen prioritering.

19.3.1 Valgfri regnskapsligning av gamle og store våningshus

De store, gamle våningshusene som vi finner på flere gårder, er viktige elementer i kulturlandskapet. Bortfallet av fradragretten for vedlikeholdskostnadene og innføring av muligheten for å skrive ut eiendomsskatt på bolighus på gårdsbruk, har ført til at vedlikeholdet av disse bolighusene, har blitt mer kostbart regnet etter skatt. Det bør derfor overveies å gjeninnføre en valgfri regnskapsligning av disse bygningene etter svensk modell hvor det er anledning til å velge regnskapsligning for våningshus som er bygd før 1930 og som har en boligflate på minst 400 kvadratmeter.

19.3.2 Trygdeavgift

I avsnitt 17.1.6 *Kobling mellom merverdiavgift og trygdeavgift* er det vurdert hvilke følger det ville få for trygdeavgiften dersom §§ 8-1-10 til 8-1-13 i Finansdepartementets forskrift til skatteloven skulle oppheves som en mulig videre oppfølging av å ta bort den spesielle merverdiavgiftsomsetningsoppgaven for merverdiavgift for jord- og skogbruk. Et alternativ er å innføre høy avgift også i landbruket mot at den økte kostnaden kompenseres i jordbruksavtalen.

19.3.3 Skattegrunnlaget i lønnsinntekt og næringsinntekt

Lønsmottakere kan velge å redusere alminnelig inntekt med et minstefradrag i stedet for reelle dokumenterte utgifter i forbindelse med lønnet arbeid. Fra flere hold har det blitt foreslått å innføre en tilsvarende fradagsordning også for næringsdrivende. Finansministeren har avvist forslaget og begrunnet avslaget med at næringsdrivende allerede får fradrag for faktiske kostnader i næringsinntekten. I tillegg har minstefradraget for lønsmottakere bare virkning ved beregning av alminnelig inntekt og ikke ved beregning av personinntekt, mens for næringsdrivende føres de faktiske kostnadene til fradrag ved beregning både av alminnelig inntekt og av personinntekt.

For enkelte næringer er det allerede innført særskilte fradagsordninger i alminnelig inntekt slik som jordbruksfradraget.

19.3.4 Eiendomsskatt

Fra og med 2007 ble området for eiendomsskatt utvidet slik at den enkelte kommune også kan innkreve eiendomsskatt for områder som ikke er utbygd på bymessig bruk. Samtidig ble det gitt obligatorisk fritak fra eiendomsskatten for eiendommer som blir drevet som gårdsbruk eller skogbruk med unntak for bolighusene på disse eiendommene.

For landbruket er det viktig å få klargjort hva landbruksbegrepet omfatter og hvordan våningshus og andre bolighus i landbruket verdsettes i forhold til andre bolighus.

I henhold til diverse bestemmelser innenfor landbrukslovgivningen, kan bolighus på landbrukseiendommer ikke selges separat på det åpne marked og ved omsetning av hele landbrukseiendommer er prisnivået regulert¹¹³. Dette gjør at takseringsgrunnlaget for bolighus på gårdsbruk må settes lavere enn for tilsvarende bolighus som kan selges fritt på det åpne markedet. Dette synet deles også av Finansdepartementet, men det er flere tilfeller hvor kommunen ikke har foretatt reduksjon i takseringsgrunnlaget for bolighus på landbrukseiendommer.

I og med at eiendomsskatten innkreves direkte av den enkelte kommune, vil det kunne foreligge til dels store tolknings- og vurderingsforskjeller fra kommune til kommune når det gjelder praktisering av regelverket for eiendomsskatten. Av likhetsprinsipp ville det antagelig vært en fordel om eiendomsskatten hadde bestått av en statlig og en kommunal del på samme måte som formuesskatten. En slik ordning ville gi bedre kontrollmuligheter for at regelverket ble behandlet likt i de ulike kommuner.

Foreløpig har landbruket sluppet rimelig fra eiendomsskatten, men det er en viss fare for at en eventuell oppheving av formuesskatten vil bli delvis kompensert med økt eiendomsskatt. Grunnlaget for eiendomsskatten kan da bli utvidet til også å omfatte jord- og skogbrukseiendommer.

19.3.5 Grunnlag for beskatning av næringsinntekt

I flere land benyttes ulike sjablongregler for beskatning av ulike deler av næringslivet slik som for eksempel landbruk. I flere land hvor beskatningen foretas ut fra regnskap slik som i Norge, er det imidlertid anledning til å benytte kontantprinsippet i stedet for regnskapsprinsippet. Gjennomsnittsligning over to eller tre år for jordbruket er også brukt i flere land.

Mange av de løsningene som er brukt i andre land, kunne også være av interesse i Norge. Dette gjelder særlig for de minste brukene. Det har dessverre ikke vært mulighet innenfor den økonomiske rammen til dette prosjektet å utrede disse forholdene, men etter min mening burde dette vært et eget tema for videre utredning.

19.3.6 Beskatning i ulike tidsperioder

Ulike skattegrep vil ha ulik betydning for hvilket utviklingstrinn foretaket befinner seg på. For de som ønsker å starte eller overta en eksisterende bedrift, vil muligheter for hel eller delvis skattefri oppsporing i årene før etableringen eller overtakelsen, være av interesse. Det vises her til den danske etableringsordningen som er beskrevet i kapittel 5.

¹¹³ Dette gjelder også i mange tilfeller også landbrukseiendommer som ikke lenger er i drift eller hvor jorda er leid bort til andre. En reduksjon av takseringsgrunnlaget må også omfatte bolighusene på disse eiendommene.

I etableringsperioden kan tilleggsavskrivninger ha en viss betydning, men ofte vil avskrivningene ha større skattemessig effekt i en senere tidsperiode hvor den skattepliktige inntekten er større. Likvidmessig vil imidlertid tilleggsavskrivninger i etableringsperioden ha stor betydning da de vil føre til mindre skatteutbetalinger. Nytteverdien av en relativt liten skattebesparelse vil ofte være større i en lavinntektsperiode enn nytteverdien av en større skattebesparelse i en periode med høyere inntekt.

I en periode hvor drifta er på topp, vil jordbruksfradraget ha sin største nytteverdi selv om det også har en stor relativ nytteverdi i etableringsperioden. Det samme gjelder avskrivninger. Lempinger i eller fjerning av formuesskatten, vil ha stor betydning for veletablerte skattytere.

Ved salg eller familieoverdragelse av et gårdsbruk, er det viktig at både selger og kjøper kommer gunstig ut. Ved salg ut av familien er kjøper begunstiget på bekostning av selger i og med den offentlige prisreguleringen av kjøpesummen. Dette sammen med endringen i 2005 av gevinstbeskatning ved salg av landbrukseiendommer, kan medføre at eldre eiere blir sittende med gården unødig lenge i de tilfeller det ikke er familiemedlemmer som ønsker å overta gården.

En gjeninnføring av skattefritaket ved salg av landbrukseiendom ut av familien etter 10 års eiertid, vil kunne være en stimulans til at eldre bønder selger eiendommen til nye brukere eller som tilleggsjord til naboer.

Oppheving av prisreguleringen ved salg av landbrukseiendommer, er et omfattende tema av stor betydning for både eiere, kjøpere, næringen og samfunnet som helhet, og dette temaet ligger langt utenfor temaområdet til dette prosjektet.

19.3.7 Skattutgifter kontra direkte støtte over statsbudsjettet

Direkte offentlig støtte vil oftest være mer målrettet enn skatteinngrep i forhold til de grupper som en ønsker å støtte økonomisk. En fordel med skatteutgifter i stedet for direkte økonomiske støttetiltak til deler av næringslivet, er imidlertid at skatteutgifter er enkle og rimelige å administrere. Når det gjelder støtten til jordbruket over skatteseddelen i form av jordbruksfradrag, er det helt klart at den store økningen i dette fradraget indirekte er begrunnet med at den generelle støtten til jordbruket er så høy at det kan skape problemer i forhold til WTO-forhandlingene dersom den økes vesentlig mer.

19.3.8 Internasjonale forhold vedrørende beskatning

Ut fra det som er skrevet i kapittel 8, er det få internasjonale hindringer for å innføre spesielle skatteordninger på landbruksområdet. EØS-avtalen omfatter ikke landbruk eller skatt, men skattereglene må ikke bryte med reglene om fri flyt av varer, tjenester, personer og kapital (de fire frihetene). Det må for eksempel ikke foretas ulik beskatning av utenlandske statsborgere og norske statsborgere.

Slik som vist i avsnitt 8.6 er det lite sannsynlig at skatteordninger vedrørende primærlandbruket vil komme i konflikt med avtaleverket i WTO slik det praktiseres i dag.

Referanser

- Andersen, F. et. al (1994): *Skatter og avgifter i landbruket*, Forskningsmelding A-025-94, NILF, Oslo.
- Andersen, F. og J. Teigen (1995): *Skatteregnskap for landbruket, bind 1 Regnskap*, Landbruksforlaget, Oslo.
- Andersen, F. og J. Teigen (2000): *Skatte- og avgiftsrett for landbruket*, Landbruksforlaget, Oslo.
- Andersen, F. og K. Mittenzwei (2004): *Special treatment of agriculture in matters of taxation in OECS countries: Towards a conceptual framework*. Arbeidsdokument, upublisert, NILF 2004.
- Andersen, F. et. al (2002): *Taxation of agriculture in Selected Countries*, NILF-report 2002–8, NILF 2002.
- Andersson, K. et. al (editors) (2007): *National Tax Policy in Europe*, Springer-Verlag, Berlin, Germany.
- Bullen, A. (2005): *EU, EØS og skatt. De fire friheter og direkte beskatning*, Gyldendal Akademisk, Oslo.
- Brudvik, A. (2007): *Skatterett for næringsdrivende*, Cappelen, Oslo.
- Budsjettnemnda (2008): *Totalkalkylen for jordbruket*, Budsjettnemnda for jordbruket, Oslo.
- Cahuzac, J. og B. Marre (2000): *Rapport a l'attention de Monsieur le Premier Ministre, sur les adaptations à apporter à la fiscalité et au mode de calcul des cotisations sociales agricoles*, Paris, Frankrike.
- Dajani, O. et. al (2003): *EØS-avtalen og norsk skatterett*, Universitetsforlaget, Oslo.
- Dokument 8:23 (2007–2008): *Betinget fritak for arveavgift ved generasjons-skifte i familie-eide bedrifter*, Stortinget.
- EFAC (2000): *Taxation of Agriculture in Europe*, Kluwer, Deventer.
- EU (1967): Rådskolektiv 67/227 EØF av 11. april 1967 om harmonisering av medlemsstatenes lovgivning om omsetningsavgifter. Engelsk tekst: *Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of legislation of Member State concerning turnover taxes*, European Union, Bryssel.
- EU (1977): Rådskolektiv 77/388/EØF av 17. mai 1977 om harmonisering av medlemsstatenes lovgivning om omsetningsavgifter. Engelsk tekst: *Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – common system of value added tax*, European Union, Bryssel.
- EU (2006): Rådskolektiv 2006/112/EF av 28. november 2006 om det felles merverdiavgiftssystem. Engelsk tekst: *Council Directive 2006/112/EC of 28 November on the common system of value added tax*, European Union, Bryssel.
- Europa (2007): *VAMIL and MLA*, Gateway of the European Union, Brüssel, Belgia. URRL: http://ec.europa.eu/environment/sme/cases/cases06_en.htm

- Eurostat (2008): *Taxation trends in the European Union – main results, 2008 Edition*, Eurostat, Luxembourg.
- Hegrenes, A. et. al (2002): *Kostnader ved tiltak for å forbedre dyrevelferden*, NILF-notat 2002–13, NILF, Oslo.
- HM Revenue & Customs (2002): *Notice 700/46 (January 2002) Agricultural flat rate scheme*, London, Storbritannia.
- HM Revenue & Customs (2006): *Notice 732 (April 2006) Annual accounting*, London, Storbritannia.
- HM Revenue & Customs (2007): *Notice 733 (March 2007) Flat rate scheme for small businesses*, London, Storbritannia.
- HM Revenue & Customs (2008): *Diverse meldinger etc.*, London, Storbritannia.
- Innst.O. nr. 53 (1974–1975): *Innstilling fra finanskomiteen om egedomsskattelova*, Stortinget.
- Innst.S. nr. 167 (1999–2000): *Innstilling fra næringskomiteen om norsk landbruk og matvareproduksjon*, Stortinget.
- Innst.S. nr. 232 (2003–2004): *Innstilling fra finanskomiteen om skattereformen*, Stortinget.
- KPMG (2007): *KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2007*, KPMG International, Sveits.
- Miljøverndepartementet og Landbruks- og matdepartementet (2005): *Plan- og bygningsloven og Landbruk Pluss - Hvordan kan plan- og bygningsloven brukes for tilrettelegging av ny landbrukstilnyttet næringsvirksomhet?*
- Ministry of Finance, Tax department, Finland (2005): *Taxation in Finland 2005*, Helsinki, Finland.
- National board of Taxes, Finland (2006): *Value added taxation in Finland*, Helsinki, Finland.
- NHO (2006): *Konkurransedyktig skatt. NHOs skattepolitiske syn, 2006, Næringslivets hovedorganisasjon, Oslo.*
- NILF (2007): *Håndbok for driftsplanlegging 2007/2008*, Norsk institutt for landbruksøkonomisk forskning, Oslo.
- Norges Bondelag (2007): *Skattemelding nr. 12 2007*, Norges Bondelag, Oslo.
- NOU 1989:14: *Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform*, Finansdepartementet.
- NOU 1996: 20 *Ny lov om eiendomsskatt*, Finansdepartementet.
- NOU 2000:8: *Arveavgift*, Finansdepartementet.
- NOU 2003:9: *Skattentvalget – forslag til endringer i skattesystemet (Skaugentvalget)*, Finansdepartementet.
- NOU 2005:2: *Uttaksutvalget – skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling*, Finansdepartementet.
- NOU 2008:12: *Regnskapsplikten for små foretak*, Finansdepartementet.
- OECD (2005): *Non- sectoral Policies for Agriculture and Agro-food Sectors, Taxation and Social Security*, OECD, Paris, Frankrike.
- OECD (2006): *Consumption Tax Trends VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, 2006 Edition, Paris, Frankrike.

- OECD (2007): *Revenue Statistics 1965–2006, 2007 Edition*, Paris, France.
- Ot.prp. nr. 44 (1974–1975): *Eigedomsskattelova*, Finansdepartementet.
- Ot.prp. nr. 1 (2000–2001): *Skatte- og avgiftsopplegget 2001 - lovendringer*, Finansdepartementet.
- Ot.prp. nr. 31 (2007–2008): *Om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen m.m.*, Finansdepartementet.
- Parsche, R., P. Haug, A. Marcelo, C. Woon Nam & B Reichl (2000): *Internationaler Vergleich der Systeme zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft*, Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung, München, Tyskland.
- PricewaterhouseCoopers (2003): *Innspill vedrørende arveavgift i tilknytning til Skaugeutvalgets rapport om endringer i skattesystemet, herunder en kort beskrivelse av arveavgiftsregler i utvalgte EU-land*, Oslo.
- Riksskatteverket (2002): *Sjablonbeskattning – En prinsipskiss*, (RSV:s Rapport 2002:3), Riksskatteverket, Stockholm, Sverige.
- SOU 1991:64: *Att förvalta kulturmiljöer*, Rikskansliet. Stockholm, Sverige.
- Skattedirektorat (2006): *BFU 53/06*, Bindende forhåndsuttalelser, Skattedirektoratet, Oslo.
- Skatteetaten (2008): *Lignings-ABC 2007/08*, Skatteetaten, Oslo.
- Skatteministeriet (2007): *Virksomhedsbeskatning – belysning af virksomhedsbeskatningsordningen*
- Skatteministeriet, København, Danmark.
- URRL: http://www.skm.dk/tal_statistik/skatter_og Afgifter/659.html
- Skatteministeriet, (2008): *Boafgift og gaveafgift*, Skatteministeriet, København, Danmark.
- URRL: http://www.skm.dk/tal_statistik/afgiftsberegning/5660.html
- Skattestyrelsen (Verohallituksa) 2008: Diverse datasider, Skattestyrelsen, Helsinki, Finland
- St.meld. nr. 19 (1999–2000): *Om norske landbruk og matproduksjon (Landbruksmeldingen)*, Landbruks- og matdepartementet.
- St.meld. nr. 29 (2003–2004): *Om skattereformen*, Finansdepartementet.
- St.meld. nr. 1 (2007–2008): *Nasjonalbudsjettet 2008*.
- St.prp. nr. 82 (1999–2000): *Om jordbruksforhandlingene 2000*, Landbruks- og matdepartementet.
- St.prp. nr. 1 (2000–2001): *Skatte-, avgifts- og tollvedtak*, Finansdepartementet.
- St.prp. nr. 1 (2006–2007): *Skatte-, avgifts- og tollvedtak*, Finansdepartementet.
- St.prp. nr. 1 (2007–2008): *Skatte-, avgifts- og tollvedtak*, Finansdepartementet.
- St.prp. nr. 69 (2007–2008): *Om jordbruksoppgjøret 2008 endringer i statsbudsjettet for 2008 m.m.*, Landbruks- og matdepartementet.
- Statistisk sentralbyrå (2007): *Selveide boliger, forholdet mellom ligningsverdi og salgssum, 2005*, Statistisk sentralbyrå, Oslo.
- URRL:<http://www.ssb.no/emner/05/03/sbolig/main/html>
- Statistisk sentralbyrå (2008a): *Eiendomsstatistikk 2007*, Statistisk sentralbyrå, Oslo.
- URRL: <http://www.ssb.no/emner/12/01/20/eiendomsskatt/art-2008-08-01-01.html>

- Statistisk sentralbyrå (2008b): *Arveavgiftsundersøkelsen 2005*, Statistisk sentralbyrå, Oslo.
URRL: <http://www.ssb.no/vis/emner/05/01/arvund/main.html>
- Statistisk sentralbyrå (2008a): *Eiendomsstatistikk 2007*, Statistisk sentralbyrå, Oslo.
URRL: <http://www.ssb.no/emner/12/01/20/eiendomsskatt/art-2008-08-01-01.html>
- Statistisk sentralbyrå (2008b): *Arveavgiftsundersøkelsen 2005*, Statistisk sentralbyrå, Oslo.
URRL: <http://www.ssb.no/vis/emner/05/01/arvund/main.html>
- Stavang, M. (1994): *Eigedomsskatt*, Kommuneforlaget AS, Oslo.
- Trysil kommune (2007): *Retningslinjer for taksering for eiendomsskatt av boliger, fritidsbebyggelse, landbruk og næringsseiendommer i Trysil*, Trysil kommune, Trysil.
- Aarbakke, M. (1987): *Skatt på formue*, Universitetsforlaget, 1987.
- Van der Veen, H.et. al (2002): *Family farm transfer in Europe. A focus on the financial and fiscal facilities in six European countries*, Report 6.02.04 LEI, Haag, Nederland.
- Van der Veen, H. et. al (2007): *Exploring agricultural taxation in Europe*. Report 2.07.06 LEI, Haag, Nederland.
- VeroSkatt (2008): Diverse skatteinfo, Helsinki, Finland.
- Zimmer, F. (2001): *Lærebok i skatterett*, Universitetsforlaget, Oslo.

Vedlegg 1

Skattesatser 2005, 2006, 2007, 2008

Skatteart	2005	2006	2007	2008
Trygdeavgift				
Trygdeavgift, høy sats, %	10,7	10,7	10,7	11,0
Trygdeavgift, mellomomsats, %	7,8	7,8	7,8	7,8
Trygdeavgift, lav sats (pensjonsinntekter), %	3,0	3,0	3,0	3,0
Skatt på alminnelig inntekt				
Sats alminnelig inntekt, %	28,0	28,0	28,0	28,0
Sats alminnelig inntekt, Finnmark og Nord-Troms, %	24,5	24,5	24,5	24,5
Personfradrag klasse 1	34 200	35 400	37 000	38 850
Personfradrag klasse 2	68 400	70 800	74 000	77 700
Finnmarksfradraget, klasse 1	15 000	15 000	15 000	15 000
Finnmarksfradraget, klasse 2	30 000	30 000	30 000	30 000
Toppskatt				
Toppskatt, innslagspunkt trinn 1	381 000	394 000	400 000	420 000
Sats trinn 1, %	12,0	9,0	9,0	9,0
Sats trinn 1 Finnmark, %	9,5	7,0	7,0	7,0
Toppskatt innslagspunkt trinn 2	800 000	750 000	650 000	682 500
Sats trinn 2, %	15,5	12,0	12,0	12,0
Sats trinn 2 Finnmark, %	15,5	12,0	12,0	12,0
Jordbruksfradrag				
Jordbruksfradrag, grunnsats	36 000	36 000	45 000	54 200
prosent sats utover grunnsats	19	19	32	32
Max samlet fradrag	61 500	71 500	142 000	142 000
Max grunnlag for beregning av jordbruksfradrag	170 211	228 842	348 125	328 575
Lønnsfradrag (i foretaksmodellen), %	20	20	15	15
Formuesskatt ¹⁾				
Stat nedre grense, første trinn	200 000	200 000	220 000	350 000
prosent sats	0,2	0,2	0,2	0,2
Stat, nedre grense, andre trinn	540 000	540 000	540 000	540 000
prosent sats	0,4	0,4	0,4	0,4
Kommune, nedre grense	200 000	200 000	220 000	350 000
prosent sats	0,7	0,7	0,7	0,7

1) For ektefeller er grensebeløpene for formuesskatt det dobbelte av beløpene for enslige

Vedlegg 2

Forskrift til gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

§ 8-1 Jordbruk, fiske, oppdrett mv.

B. Jordbruksfradrag

Tilføyd ved forskrift 15 des 2004 nr. 1727 (fom inntektsåret 2004).

§ 8-1-10. *Anvendelsesområde*

Bestemmelsene i § 8-1 del B gjelder beregning av jordbruksfradrag, jf. skatteloven § 8-1 sjette ledd.

Tilføyd ved forskrift 15 des. 2004 nr. 1727 (f.o.m. inntektsåret 2004).

§ 8-1-11. *Definisjoner*

I skatteloven § 8-1 sjette ledd betyr:

1) *Jord- og hagebruk*: Virksomhet som ved bruk av jorda og/eller gjennom husdyrhold produserer mat eller fôr.

- A. gartneridrift
- B. dyrking av blomster og andre plantevekster på friland eller under glass, plast og lignende, samt tiltrekking av planter
- C. pelsdyrnæring
- D. avl, oppdrett (til to års alder) og oppstalling av hest, når dette skjer ved utnyttelse av gårdens produksjonsmidler og hovedsaklig egetprodusert fôr
- E. bihold

Følgende aktiviteter inngår i jord- og hagebruk dersom de drives i tilknytning til denne virksomheten:

- F. utnyttelse av jakt- og fiskerettigheter
- G. uttak av jord, sand, stein og torv
- H. sanking av bær, kongler, mose, tang, tare og lignende
- I. utføring av tjenester for andre med betydelige driftsmidler som hovedsakelig nyttes i egen jord- eller skogbruksvirksomhet eller utleie av slike driftsmidler, forutsatt av virksomheten ikke utøves som selvstendig næring.

2) *Biinntekter*: Omsetning i annen næringsvirksomhet dersom denne omsetningen ikke overstiger 30.000 kroner.

Tilføyd ved forskrift 15 des. 2004 nr. 1727 (f.o.m. inntektsåret 2004).

§ 8-1-12. Inntekter fra deltakelse i samdrift

Jordbruker som deltar i samdrift vil, enten deltakerne har krav på hvert sitt fradrag eller ett fradrag forholdsmessig fordelt, kunne ta sin del av overskuddet, arbeidsgodtgjørelse og eventuelle leieinntekter fra samdriften med i sitt grunnlag for beregning av jordbruksfradrag.

Tilføyd ved forskrift 15 des. 2004 nr. 1727 (f.o.m. inntektsåret 2004)

§ 8-1-13. Inntekter fra produksjon av biobrensel